

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Charakteristika a analýza významu odpisů dlouhodobého majetku

Characteristics and Analysis of the Significance of Depreciation of Long-term Assets

Student:

Tomáš Kudláček

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Michal Krajňák, Ph.D.

Ostrava 2016

Zadání bakalářské práce

Student: **Tomáš Kudláček**

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně

Téma: **Charakteristika a analýza významu odpisů dlouhodobého majetku**
Characteristics and Analysis of the Significance of Depreciation of
Long-term Assets

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Odpisy dlouhodobého majetku z účetního pohledu
3. Daňový odpis jako nástroj snížení základu daně
4. Analýza v konkrétní obchodní společnosti
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Daň z příjmů 2015*. 12. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 600 s. ISBN 978-80-7478-737-9.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 224 s. ISBN 978-80-248-3141-1.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2015*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 344 s. ISBN 978-80-7263-932-8.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Michal Krajňák, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 06.05.2016



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracoval samostatně.

V Ostravě dne 6.5.2016


Tomáš Kudláček

Obsah

1 Úvod.....	5
2 Odpisy dlouhodobého majetku z účetního pohledu	6
2.1 Právní úprava účetního odpisování majetku.....	6
2.2 Nositelé odpisů	6
2.2.1 Odpisovatel	6
2.2.2 Nájemce	6
2.3 Majetek k odpisování.....	7
2.4 Základní zásady a průběh odpisování.....	7
2.5 Odpisový plán.....	8
2.6 Metody výpočty účetních odpisů.....	9
2.6.1 Časové odpisy	9
2.6.2 Výkonové odpisy	10
2.6.3 Specifické metody odpisování	10
2.7 Změna výše odpisů	11
2.8 Přerušení odpisování.....	11
2.9 Účtování odpisů.....	11
3 Daňový odpis jako nástroj snížení základu daně	13
3.1 Zásady odpisování	13
3.2 Odpisování hmotného majetku	13
3.2.1 Odpisovatel	14
3.2.2 Oceňování hmotného majetku dle ZDP	14
3.2.3 Rozdělení majetku do odpisových skupin	16
3.3 Obecné principy odpisování	17
3.4 Odpisy rovnoměrné	18
3.5 Odpisy zrychlené	20
3.6 Technické zhodnocení hmotného majetku	21
3.7 Odpis technického zhodnocení	22
3.8 Odpisování nehmotného majetku	22
3.8.1 Odpis nehmotného majetku zaevidovaného do 31.12.2000	23
3.8.2 Odpis nehmotného majetku zaevidovaného od 1.1.2001 do 31.12.2003	23
3.8.3 Odpis nehmotného majetku zaevidovaného od 1.1.2004	23
3.8.4 Technické zhodnocení nehmotného majetku	25

3.9 Optimalizace základu daně pomocí daňových odpisů.....	25
3.9.1 Přerušení daňových odpisů hmotného majetku	27
3.9.2 Využití nižších sazeb u rovnoměrného odpisování majetku.....	28
3.9.3 Využití mimořádného odpisu hmotného majetku	28
3.9.4 Účtování odpisů do nákladů.....	29
4 Analýza v konkrétní obchodní společnosti	30
4.1 Informace o AVL Moravia s.r.o.	30
4.1.1 Příjmy AVL Moravia s.r.o.	30
4.1.2 Cíle do budoucna	31
4.1.3 Výsledek hospodaření	31
4.2 Účetní postupy	32
4.2.1 Odpisy majetku	32
4.3 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku	33
4.4 Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku	33
4.5 Evidence majetku a nakládání s ním	33
4.6 Pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.....	34
4.7 Ocenění dlouhodobého majetku	35
4.8 Technické zhodnocení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.....	35
4.9 Zařazení dlouhodobého majetku	35
4.10 Vyřazení dlouhodobého majetku	36
4.11 Odpisový plán.....	37
4.12 Inventarizace majetku.....	38
4.12.1 Stav majetku a jeho krytí během let 2012 – 2014.....	38
4.12.2 Odpisy ve výkazu zisku a ztráty	43
4.12.3 Srovnání účetních a daňových odpisů v roce 2014 dle odpisových plánů.....	45
4.13 Aplikace rozhodovací analýzy na volbu odpisů	46
4.13.1 Charakteristika rozhodovací matice.....	46
4.13.2 Saatyho metoda	46
4.13.3 Sestavení rozhodovací matice	48
4.13.4 Sestavení Saatyho matice.....	49
5 Závěr.....	52
Seznam použité literatury	54
Seznam zkratk	56
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	

1 Úvod

Dlouhodobý majetek se časem nebo využíváním postupně opotřebovává. Na rozdíl od oběžného majetku se hodnota dlouhodobého majetku přenáší do nákladů postupně.

V praxi se rozlišují dva druhy odpisů. První skupinou odpisů jsou odpisy účetní a skupina druhá jsou odpisy daňové. Odpisy mají i významnou roli v rámci optimalizace daňového základu. Navíc jsou často nejrozsáhlejším zdrojem tvorby investic účetní jednotky, proto je důležité správně nastavit odpisovou politiku.

Cílem práce je analyzovat po teoretické i praktické stránce význam odpisů dlouhodobého majetku. Dalším z cílů práce je také ověřit relevantnost vybraných metod odpisování v konkrétní účetní jednotce. Zvoleným cílů odpovídá i struktura bakalářské práce.

Druhá kapitola bude věnována základní terminologii. Objasní základní pojmy, se kterými se setkáme během odpisování. Úvod kapitoly se zabývá právní úpravou účetních odpisů. Další část se zabývá klasifikací odpisovatelů, zařazení majetku k účetnímu odpisování a především celkovým průběhem odpisování. Vysvětlena bude úloha odpisového plánu, základní metody pro výpočet účetních odpisů a jejich zachycení.

Třetí kapitola bude analyzovat daňové odpisy a jejich úlohu ve vztahu k optimalizaci daňového základu. Zdůrazněn bude rozdíl mezi daňovým odpisováním hmotného a nehmotného majetku, dojde k vysvětlení situací, kdy je možno odpisování přerušit.

Čtvrtá kapitola této práce analyzuje již teoreticky rozebranou problematiku druhé a třetí kapitoly v konkrétní účetní jednotce. Nejprve dojde k stručnému seznámení s účetní jednotkou. Následná analýza bude zkoumat postupy a pravidla pro účtování a evidenci dlouhodobého majetku a jeho odpisů.

V praktické části práce se kromě analýzy a syntézy aplikuje v základech také vybraná metoda pro vícekritériální hodnocení variant. Jelikož kritérií k posuzování bude více, dojde ke stanovení vah kritérií pomocí Saatyho metody.

V práci budou použity metody analýzy, syntézy a komparace, z matematicko-statistických metod metody vícekritériálního rozhodování.

2 Odpisy dlouhodobého majetku z účetního pohledu

Účetní odpis vyjadřuje skutečné opotřebování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Tento majetek se účetně odepisuje za pomoci odpisového plánu nepřímo prostřednictvím účetních odpisů, které si stanoví daňový subjekt sám. Sazby účetních odpisů lze stanovit z hlediska času, nebo ve vztahu k výkonu.

V řadě případů vzniká rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy je položka, o kterou se upravuje základ daně.

2.1 Právní úprava účetního odpisování majetku

Účetní odpisy jsou upraveny:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů – stanovuje pouze základní zásady pro účetní odpisování.
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů – provádí některá ustanovení Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tato vyhláška se využívá pro účetní jednotky, které jsou podnikateli.
- Český účetní standard č. 003 – Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek – dále upravuje 4 část 003. standardu.

2.2 Nositelé odpisů

Nositelům odpisů se stává odpisovatel, kterého upřesňuje § 28 zákona o účetnictví a § 28 daňových zákonů nebo nájemce, jestliže na něj odpisovatel přenese právo na odpisování dlouhodobého majetku.

2.2.1 Odpisovatel

Zákon o účetnictví v § 28 stanovuje, že odpisovatelem může být poplatník s vlastnickým právem k majetku, organizační složka státu příslušná hospodařit se státním majetkem, příspěvkové organizace státu, státní podniky, jiné státní organizace, kterým přísluší právo nakládat se státním majetkem, podílové a svěřenecké fondy, obchodní korporace zanikající nebo rozdělované korporace při přeměně.

2.2.2 Nájemce

Odpisovatel může uplatnit právo a převést odpisové právo na jiný daňový subjekt. Toto právo je možno využít pouze při smluvním vztahu mezi odpisovatelem (pronajímatel) a

nájemcem. Právo je možno využít pouze po písemném zavázání odpisovatele , že se vzdává práva na uplatnění odpisů a poskytne nájemci podklady k odpisování. Právo lze uplatnit v případě, že se jedná o pacht obchodního závodu nebo technické zhodnocení pronajatého majetku a výdaje související s leasingem.

2.3 Majetek k odpisování

Mezi majetek, který je odepisován řadíme:

- Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek odepisován v průběhu jeho užívání,
- dlouhodobý nehmotný majetek, k němuž účetní jednotka nabyла právo na užívání od vlastníka,
- technické zhodnocení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, jestliže je účetní jednotka oprávněna o něm účtovat,
- technické zhodnocení drobného hmotného a nehmotného majetku,
- ložisko nevyhrazeného nerostu nebo jeho část na pozemku koupeném po 1. lednu 1977,
- soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením jako jeden celek, a to i v případě, že je sestaven z movitých věcí, u kterých je od počátku známo jejich ocenění.

Naopak nelze odepisovat, dle § 56 odst. 9 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy,
- nedokončený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do způsobilého užívání,
- finanční majetek
- zásoby
- najatý nebo obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li v Zákoně o účetnictví nebo ve vyhlášce stanoveno jinak,
- pohledávky,
- preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonu,
- povolenky na emise.

Dále se neodepisují dle § 28 odst. 1 zákona o účetnictví pozemky.

2.4 Základní zásady a průběh odpisování

Základní zásady pro odpisování uvádí § 56 vyhlášky.

- Dlouhodobý nehmotný majetek a odpisování dlouhodobého hmotného majetku se odpisuje z ocenění stanoveného v § 25 zákona o účetnictví postupně v průběhu jeho užívání,
- pokud se majetek odepisuje, jen do jeho ocenění v účetnictví,
- u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v podílovém spoluvlastnictví odepisuje každý spoluvlastník svůj vlastní podíl,
- při převodu vlastnictví k nemovitostem, které podléhají vkladu do katastru nemovitostí, je rozhodný pro účtování a případné následné odepisování nemovitostí den doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu; podmíněnost nabytí právních účinků vkladu do katastru nemovitostí se uvede na analytických účtech, v inventurních předpisech a v příloze účetní závěrky,
- technické zhodnocení, k jehož účtování a odepisování je oprávněná jiná účetní jednotka než vlastník majetku, se odepíše v průběhu používání technického zhodnocení,
- odepisování technického zhodnocení majetku pořizovaného formou finančního leasingu, pokud je uživatel oprávněn účtovat a odpisovat technické zhodnocení, se zahájí uvedením technického zhodnocení do užívání.

Zahájení odpisování

Odpisování je zahájeno dle § 56 odst. 6 vyhlášky v den, kdy se majetek či technické zhodnocení stane způsobilým k užívání. Pro zahájení odpisování je tedy rozhodující den zařazení majetku do užívání.

2.5 Odpisový plán

Prudký, Lošťák (2015, s. 95) uvádí, že „*vlastní odpisové plány mohou mít nejružnější podobu, vhodná je vnitropodniková směrnice stanovující účetní a daňové odpisy konkrétně pro jednotlivé kategorie a druhy majetku, příp. pro jednotlivé vybrané složky majetku, způsob evidence, odpovědnost za majetek a příp. další podrobnosti.*“

Jinými slovy odpis vyjadřuje reálný úbytek hodnoty dlouhodobého majetku a zachovává věcnou a časovou hodnotu v souvislosti s výnosy daného období. Problém však nastává v situaci, kdy hodnota majetku neklesá a v některých případech může dokonce i růst. V takovém případě dochází k rozporu, zda majetek odpisovat či nikoli. Oba postupy jsou správné, jelikož s majetkem se pojí generování zisku, tedy je místě majetek účetně odepsat. Druhá věc je, že majetek v čase neztrácí svou hodnotu a tudíž je na místě odpisování pozastavit.

Odpisový plán se skládá ze dvou částí, a to z části věcné a metodické. Část věcná obsahuje soupis majetku závodu včetně jeho příbytků a úbytků. Tato část navazuje na syntetické rozdělení účtu a jejich analytickou evidenci. Část metodická zachycuje dobu odpisování, koeficienty pro měsíční či roční odpisy a metodiku jejich stanovení.

2.6 Metody výpočty účetních odpisů

Účetní odpisy musí být evidovány nejpozději k datu účetní závěrky. Mnoho účetních jednotek však účtuje účetní odpisy měsíčně. V průběhu účetního období nesmí účetní jednotka měnit ani postup ani metody účtování. V případě, že se realita výrazně odklání od předem stanoveného plánu, je možno zaúčtovat mimořádný odpis a následně vhodně upravit délku a metodiku účetních odpisů pro následující účetní období.

2.6.1 Časové odpisy

Tato forma odpisů odpisuje dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek na základě toku času.

Lineární odpisy, jejich výpočet uvádí vztah (2.1) jsou v praxi nejjednodušším systémem jak odpisovat dlouhodobý majetek. Na konci každého období odepíšeme stejnou částku z pořizovací ceny majetku. Výjimku však tvoří první a poslední rok, kdy odepisujeme období kratší než je 12 měsíců. Tímto postupem si zajišťujeme, že vyjádříme kratší období používání majetku než v ostatních rocích. Úhrn všech odpisů však nesmí v žádném případě přesáhnout původní hodnotu majetku.

Majetek můžeme dělit při lineárním odpisování dle doby použitelnosti. Ve většině případů se jedná o pouhý odhad, avšak existují výjimky, kde je délka použitelnosti upravena právním předpisem nebo rozhodnutím příslušného úřadu.

$$\text{Lineární odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{doba životnosti}} \quad (2.1)$$

Druhou kategorií tvoří majetek rozdělen dle odpisové sazby. Účetní jednotka si rozdělí majetek do několika odpisových skupin. Každé této skupině poté stanoví paušálně délku odpisování.

Druhou velkou skupinou jsou zrychlené odpisy. Jejich výhodou je, že na začátku odpisování odpisy vyjadřují procentuálně větší morální či technologické opotřebování.

Velikost odpisů se však časem snižuje. Stejně jako u lineárních odpisů, tak i zde můžeme rozlišovat několik dalších variant.

První variantou jsou stupňovité odpisy. U této formy odpisů účetní jednotka stanoví několik stupňů v životnosti dlouhodobého majetku a každému takovému stupni přiřadí určitý odpisovou sazbu.

Další formou zrychleného odpisu je stejný odpis ze zůstatkové ceny. V každém roce je majetek odepisován stejnou sazbou, avšak liší se hodnota, ze které se daný odpis vypočítává. Touto hodnotou je zůstatková cena. Jinými slovy zůstatková cena je vstupní hodnota majetku snížena o oprávků.

2.6.2 Výkonové odpisy

Výkonové odpisy vychází z kvantitativních ukazatelů, které jsou charakteristické pro daný typ majetku. Stejně jako u časových odpisů nastal problém při stanovení délky životnosti majetku, tak u výkonových odpisů nastává problém při nastavení celkového objemu výkonů, který je možno daným majetkem vyprodukovat.

Výkonové odpisy můžeme dělit podle objemů výkonů nebo odpracované doby. U výkonových odpisů dle objemu výkonu je potřeba znát výrobní kapacity daného majetku. To se u mnoha výrobních zařízení dá zjistit, díky velice přesným parametrům od výrobce. Poté už je jednoduché podělit vstupní pořizovací cenu celkovým množstvím výkonům a stanovit tak náklad na jednotkový výkon. Tento odpis poté roznásobíme a zjistíme tak měsíční či roční účetní odpis.

Výkonový odpis podle objemu výkonu však lze ještě podrobněji dělit, a to na množství produkce, přichází v úvahu u majetku výrobního charakteru, kde lze velice přesně určit opotřebení na dobu životnosti, nebo vykázané využití, využívané u majetku nevýrobního charakteru, kde se míra odepsanosti váže na jednotu produkce.

Jestliže podnik vlastní majetek, u kterého nejlépe vystihuje míru opotřebení doba, po kterou je majetek v provozu, například pracovní směny, využije nejspíše závod výkonové odpisy podle odpracované doby.

2.6.3 Specifické metody odpisování

Ne vždy je časový nebo výkonový odpis nejvhodnější variantou pro daný závod, nebo prostě jen účetní jednotka chce co nejefektivněji vystihnout opotřebování svého majetku, a tak se uchyluje ke specifickým metodám odpisování. Tyto metody nejčastěji můžeme vidět u

majetku, který je využíván sezóně, při odpisování zvířat, nebo u majetku, který závod smluvně poskytuje i jiné účetní jednotce.

Mezi tyto specifické metody řadíme například předpokládanou zbytkovou hodnotu nebo komponentní odepisování.

2.7 Změna výše odpisů

Účetní jednotka účtuje dle stanového odpisového plánu, ovšem pokud se realita, ze které se vycházelo při sestavování odpisových plánů, výrazně změní, je potřeba změnit i výši odpisů. Takové snížení nebo zvýšení účetních odpisů je plně v souladu s §7 odst. 4 Zákona o účetnictví.

Důvodem pro změnu účetních odpisů nemůže v žádném případě být změna životnosti pro daňové odpisy.

2.8 Přerušení odpisování

I když se majetek nepoužívá, tak zastarává vlivem času, proto přerušení účetního odpisování nepřichází v úvahu, na rozdíl od odpisů daňových, kdy je možno odpisy přerušit a neuplatnit za podmínky, že při znovuzahájení odpisování bude fyzická osoba pokračovat stejným způsobem. Jestliže subjekt přeruší daňové odpisy, nesmí během přerušení využít náklady paušální sazbou, jelikož poté by nesměl si uplatnit odpisy v reálné výši a ani o tuto dobu odpisování prodloužit.

2.9 Účtování odpisů

Účetnictví nám podává věrný a nezkreslený obraz hospodářské situace v obchodní společnosti. Jelikož odpisy hrají významnou roli, je potřeba je řádně zaznamenat, aby skutečnost nebyla nijak zkreslená.

Periodické účtování

Pro odpisování stanovíme měsíční odpis, který poté každý měsíc zachytíme do účetnictví. Většinou se takto postupuje u větších společnostech, kde se prezentuje výsledek hospodaření za dílčí části hospodářského roku, například v měsíčních intervalech. Tyto výsledky se poté prezentují jak externě, pro věřitele, nebo i interně, pro vlastníky. Jelikož se ve většině případů jedná o nemalé částky, je potřeba je řádně zachytit, aby nám nezkreslily pohled na majetkovou situaci v závodu.

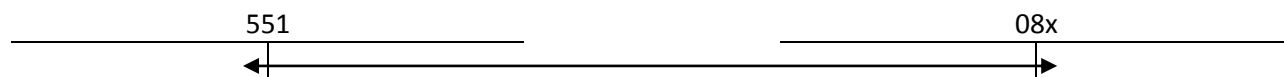
Jestliže se nejedná o velkou společnost, která neprezentuje své výsledky v kratších časových intervalech než je hospodářský rok, může závod na základě rozhodnutí účetní

jednotky, účtovat účetní odpisy pouze jednou ročně. Tato účetní jednotka má povinnost stanovit odpisy k rozváznému dni, ke kterému je sestavena účetní závěrka.

Účetní zachycení odpisů

Účetní jednotka o zaúčtované částky snižuje hodnotu svého majetku a zároveň zvyšuje své účetní náklady. To má vliv na zvýšení výsledku hospodaření. Odpisy proto účetně zachytíme na účtech MD 551/D 08x, jehož účtování zachycuje obrázek 2.1.

Obr. 2.1, Účtovací schéma



Zdroj: vlastní tvorba

Vztah účetních odpisů k základu daně z příjmu

Účetní odpisy jsou daňově neuznatelným nákladem, na rozdíl od odpisů daňových. Proto je potřeba základ daně upravit o rozdíl mezi odpisy účetními a daňovými. Jestliže jsou účetní odpisy vyšší než daňové, je potřeba tento rozdíl odečíst od základu daně. V případě, že jsou daňové odpisy vyšší než účetní, tak rozdíl naopak k základu daně přičteme.

Tento rozdíl se řeší v daňovém přiznání právnických osob na řádcích 50 a 150. Na řádku 50 zaznamenáme situaci, kdy se základ daně zvyšuje, tedy když jsou účetní odpisy většími než daňové. Na řádku 150 poté zapíšeme situaci opačnou, kdy jsou daňové odpisy vyšší než účetní a základ daně se tedy snižuje.

3 Daňový odpis jako nástroj snížení základu daně

Daňové odpisy fungují jako legální způsob, jak snížit základ daně. Proto je dobré s nimi pracovat. Účetní jednotka může mít více dlouhodobého majetku, který může odepisovat různými způsoby.

3.1 Zásady odpisování

Prudký, Lošťák (2015, s. 96) uvádí, že „*odpisováním se rozumí zahrnování hodnoty majetku do nákladů (výdajů) na dosažení, zajištění a udržení příjmů prostřednictvím odpisů hmotného a nehmotného majetku.*“ Avšak součet jednotlivých odpisů za všechny roky odpisování nesmí převýšit vstupní cenu odpisovaného majetku, popřípadě zvýšenou vstupní cenu, jestliže na daném majetku bylo provedeno technické zhodnocení. V praxi platí, že majetek odpisuje odpisovatel, což je ve většině případů jeho vlastník, ale za jistých podmínek tomu může být jinak.

Závod může zahájit odpisování majetku okamžikem, kdy jej řádně zaeviduje a uvede do stavu způsobilosti užívání. Jak uvádí Prudký, Lošťák (2015, s. 86) ve své publikaci „*uvedením do užívání se rozumí dokončení věci a zabezpečení všech technických funkcí potřebných k užívání a splnění všech povinností stanovených právními předpisy, například stavebními, požárními, bezpečnostními, ekologickými a hygienickými. Zaevidování se rozumí vystavení příslušných dokladů evidence majetku, jako je například inventární karta, protokol o zahájení užívání (tzv. aktivační protokol) atd.*“

3.2 Odpisování hmotného majetku

Majetek řadíme mezi dlouhodobý, jestliže splňuje určitá kritéria. Mezi tyto kritéria řadíme pořizovací cenu, která musí přesáhnout 40 000 korun a doba užívání je zpravidla delší než jeden rok. Tyto kritéria platí u samostatných movitých věcí, souborů movitých věcí, dospělých zvířat a jejich skupin. Naopak u dalších typů hmotného majetku není zařazení podmíněno ani hodnotou ani dobou životnosti. Dle Brychty a kolektivu autorů (2015) se mezi hmotný majetek základu daně z příjmu řadí:

- budovy, domy a jednotky nezahrnující pozemek,
- stavby,
- samostatné hmotné movité věci,
- soubory hmotných movitých věcí,
- pěstitelské celky travnatých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky,

- dospělá zvířata a jejich skupiny,
- jiný majetek.

3.2.1 Odpisovatel

U hmotného majetku může být vždy jen jeden odpisovatel. Tím může být dle zákona o dani z příjmu:

- a) poplatník, který má k hmotnému majetku vlastnické právo,
- b) organizační složka státu příslušná hospodařit s majetkem státu,
- c) státní příspěvková organizace, státní podnik nebo jiné státní organizace příslušná hospodařit s majetkem státu,
- d) podílový fond, jehož součástí je hmotný majetek,
- e) svěřenecký fond, jehož součástí je hmotný majetek,
- f) nástupnická obchodní korporace zanikající nebo rozdělované obchodní korporace při přeměně; to platí pro:
 1. hmotný majetek ve vlastnictví zanikající nebo rozdělované obchodní korporace k rozhodnému dni fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní korporace a převáděný na nástupnické obchodní korporaci a
 2. hmotný majetek, nabytý zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporací od rozhodného dne do dne zápisu fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní korporace do obchodního rejstříku a převáděný na nástupnickou obchodní korporaci.

3.2.2 Oceňování hmotného majetku dle ZDP

„Daňovému ocenění hmotného majetku se říká vstupní cena. Vstupní cena je odpisovou základnou a většinou vychází z účetního ocenění s výjimkami dále uvedenými“, jak uvádí Ivan Brychta a kolektiv autorů (2015, s. 332).

Účetní ocenění může mít několik podob. Mezi tyto ocenění patří vlastní náklady (využívají se, jestliže je majetek vytvořen vlastní činností závodu), reprodukční pořizovací cenou (oceňujeme, jestliže hmotný majetek nabydeme bezúplatně nebo nelze přesně určit náklady vlastní činnosti) nebo pořizovací cenou (při nabytí majetku jeho koupí).

Avšak pro daňové účely může vstupní cena vystupovat ve více podobách jako je pořizovací cena, vlastní náklady, hodnota nesplacených pohledávek, reprodukční pořizovací

cena, cena stanovená podle ZOM nebo hodnota technického zhodnocení zvýšená o ocenění „drobného“ dlouhodobého hmotného majetku.

Pořizovací cena se využívá při úplatném nabytí hmotného majetku až na výjimky:

- a) odkupuje-li nájemce najatý majetek, u kterého odpisoval technické zhodnocení na základě písemné smlouvy s pronajímatelem, pak součástí vstupní ceny tohoto majetku je i zůstatková cena jeho technického zhodnocení,
- b) odkupuje-li nájemce najatý majetek bezprostředně po ukončení nájemní smlouvy nebo smlouvy o finančním leasingu při nedodržení podmínek dle § 24 odst. 4 a 5 ZDP, lze vstupní cenu zvýšit o uhrazené nájemné a úplatu u finančního leasingu, které nebylo pro nedodržení podmínek daňově účinné,
- c) pokud fyzická osoba vkládá movitý hmotný majetek do obchodního majetku nebo zahajuje jeho pronájem v době delší než pět let od jeho úplatného pořízení, je vstupní cena reprodukční pořizovací cena,
- d) u nemovitého hmotného majetku, který fyzická osoba pořídila úplatně v době kratší než pět let před jeho vložením do obchodního majetku, resp. zahájení pronájmu, se pořizovací cena zvyšuje o náklady prokazatelně vynaložené na jeho opravu a technické zhodnocení,
- e) pokud fyzická osoba vkládá movitý hmotný majetek do obchodního majetku v době delší než jeden rok od úplatného pořízení, je vstupní cenou reprodukční pořizovací cena, vyjma nabytí při finančním pronájmu,
- f) ve vztahu k nabytí jednotky se upřesňuje, že součástí vstupní ceny jednotky není ocenění té její části, která je pozemkem,
- g) v případě daru účelově přijatého na pořízení hmotného odepisovatelného majetku nebo na jeho technické zhodnocení, se snižuje o jeho hodnotu vstupní cena pro daňové odepisování a to bez ohledu na způsob jeho ocenění (pořizovací cenou, vlastními náklady apod.) a bez ohledu na způsob zaúčtování přijatého daru (§ 29 odst. 1 ZDP). Toto upřesnění účelově přijatých darů na technické zhodnocení hmotného majetku je možné uplatnit pro rok 2014.

Jiným druhem ocenění hmotného majetku je vlastními náklady. Tuto možnost využíváme při pořízení nebo vyrobení ve vlastní režii. U vlastních nákladů máme dvě výjimky oproti účetnímu vymezení, které se týkají fyzických osob a nemovitých hmotných věcí a to:

- a) více než pět lety od jeho vložení do obchodního majetku, resp. zahájením nájmu, kdy je vstupní cena rovna reprodukční pořizovací ceně,

- b) méně než pět let před jeho vložením do obchodního majetku, resp. zahájením nájmu, kdy se vlastní náklady zvyšují o náklady prokazatelně vynaložené na opravu a technické zhodnocení.

Jestliže movitý hmotný majetek zůstává ve vlastnictví věřitele z důvodu nesplnění závazku, který je zajištěn převodem vlastnického práva k majetku dlužníka, využíváme hodnotu nesplacené pohledávky.

V ostatních případech nabytí hmotného majetku je využívána reprodukční pořizovací cena. Avšak je potřeba dbát na to, že u kulturních památek se nebere zřetel na kategorii kulturní památky, na historické stáří, ani k ceně historických děl, které jsou součástí stavby. U pronájmu stavby musí být ocenění stanoveno k zahájení nájmu.

Cena stanovená podle ZOM se využívá při nabytí majetku zděděním nebo darem, kde ZDP stanovuje výjimky. První výjimka je u majetku, který je zděděn a zůstavitel již majetek odepisoval. Zde nastává povinnost převzít zůstavitelovo ocenění a pokračovat v odpisování. Druhá výjimka je u nemovitých hmotných věcí. Ocenění nemovitých hmotných věcí se zvýší o technické zhodnocení a opravy provedené na majetku. Poslední výjimka se týká poplatníků z řad fyzických osob. Jestliže od nabytí hmotného majetku uplyne doba delší než pět let, automaticky se vstupní cena rovná reprodukční pořizovací ceně.

U technického zhodnocení z části nebo zcela odepsaného „drobného“ dlouhodobého hmotného majetku (majetek, který pořizovací cenou nepřesahuje 40 000 korun, avšak doba jeho užívání je delší než jeden rok), o kterém účetní jednotka rozhodla, že je dlouhodobý, využíváme hodnotu technického zhodnocení zvýšené o ocenění „drobného“ dlouhodobého hmotného majetku.

3.2.3 Rozdělení majetku do odpisových skupin

Jak uvádí Brychta a kolektiv autorů (2015, s. 336) „v prvním roce odpisování, který ovšem nemusí být vždycky ihned prvním rokem užívání, resp. evidování daného hmotného majetku, zatřídí poplatník hmotný majetek do jedné ze šesti odpisových skupin. Samostatně odpisované technické zhodnocení provedené na hmotném majetku vyloučeném z odpisování se zatřídí do odpisové skupiny, do které náleží hmotný majetek, na němž bylo technické zhodnocení provedeno.“ Přehled odpisovaných skupin a příklady vybraných položek uvádí Tab. 3.1.

Tab. 3.1 Odpisové skupiny dlouhodobého hmotného majetku

Odpisová skupina	Doba odpisování	Příklad takového hmotného majetku
1	3 roky	Skot, většina nástrojů a nářadí, počítače, faxy
2	5 let	Automobily, většina strojů a zařízení, autobusy, nábytek
3	10 let	Ocelové konstrukce, trezory, výtahy, skleníky
4	20 let	Oplocení, sila, trubní a elektrické vedení, komíny
5	30 let	Většina staveb, byty a neobytné jednotky
6	50 let	Hotely, kanceláře, obchodní a kulturní domy

Zdroj: zpracováno dle Brychta (2015) a Kolektiv autorů (2015, s. 336)

3.3 Obecné principy odpisování

Odpisováním se rozumí přenesení odpisů hmotného majetku, které se vztahují k zajištění zdanitelných příjmů, do výdajů k zajištění tohoto příjmu.

Daňové odpisy se stanovují podle § 30, 30a, 30b, 31 a 32 ZDP. Způsob odpisování si stanoví odpisovatel a to pro každý pořízený majetek až na výjimku odpisovatele, který má za povinnost pokračovat v odpisování, které započal původní vlastník, jak uvádí § 30 odst. 10 ZDP. Zvolený způsob odpisování nelze během odpisování měnit. Maximální částka, kterou může poplatník odepsat, je do výše vstupní ceny.

Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Zůstatková cena je vstupní cena snížena o odpisy stanovené dle § 26, § 30 až § 32 ZDP. Od vstupní ceny se odečítají celkové odpisy i v případě, že poplatník neuplatní celý odpis, ale pouze jeho část nebo odpis neuplatní vůbec, jelikož využívá daňových výdajů stanovených procentem z příjmů.

Jestliže je na majetku provedeno technické zhodnocení, zvyšuje se vstupní cena o hodnotu technického zhodnocení. Hovoříme tedy o zvýšené vstupní ceně, popř. o zvýšené zůstatkové ceně. Výjimky tvoří technické zhodnocení:

- provedené nejpozději v prvním roce odpisování, které je přímo součástí vstupní ceny,
- na hmotném majetku odpisovaném tzv. mimořádnými odpisy, které je odpisováno samostatně,
- na nemovité kulturní památce, které ocenění nezvyšuje, neboť je odpisováno samostatně.

Jestliže se vstupní cena změní z jiných důvodů, než je technické zhodnocení, hovoříme o změněné vstupní ceně. Jak uvádí Brychta a kolektiv autorů (2015, s. 341) „*rozdíl mezi „zvýšenou“ a „změněnou“ je zásadní, odpisy ze změněné vstupní ceny, resp. změněné zůstatkové ceny, se stanovují při zachování do té doby používané sazby (koeficientu).*“

3.4 Odpisy rovnoměrné

Rovnoměrnému odpisování, neboli lineárnímu, jsou pevně stanoveny maximální roční odpisové sazby. Poplatník je však oprávněn využít i sazby nižší, za podmínek že:

- neuplatňuje výdaje paušálním procentem z příjmů, dle § 7 odst. 7 nebo § 9 odst. 4 ZDP, který má povinnost vést odpisy pouze evidenčně,
- nepoužívá hmotný majetek pouze zčásti k zajištění zdanitelného příjmu a do výdajů k zajištění zdanitelného příjmu zahrnuje poměrnou část odpisů.

$$1. rok = \frac{vstupní\ cena \cdot ROS_1}{100}, \quad (3.1)$$

$$následující roky = \frac{vstupní\ cena \cdot ROS_2}{100}, \quad (3.2)$$

$$rok zvýšení vstupní ceny a následující roky = \frac{vstupní\ cena \cdot ROS_3}{100}, \quad (3.3)$$

kde *ROS* je roční odpisová sazba.

Výše uvedené rovnice (3.1) – (3.3) se vztahují k daňovým odpisům stanoveným rovnoměrnou metodou. Rovnoměrné odpisy vychází ze vstupní ceny, popř. ze zvýšené vstupní ceny. V Tab. 3.2 jsou uvedeny roční odpisové sazby stanovené dle § 31 ZDP.

Tab. 3.2 Roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisy

§ 31 ZDP	ROS (až na dvě výjimky lze použít i nižší ROS než níže uvedené)		
Odpisová skupina	ROS ₁	ROS ₂	ROS ₃
	1. rok	Následující roky	Zvýšená vstupní cena
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2,0

Zdroj: zpracováno dle Brychty (2015) a Kolektivu autorů (2015, s. 343)

První vlastník hmotného majetku může za určitých podmínek v prvním roce zvýšit odpis o 20 % (poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobu), 15 % (čistiřny odpadních vod a zpracování druhotného odpadu) nebo 10 % (ostatní případy, až na vyjmenované výjimky)

Podmínky pro uplatnění zvýšeného odpisu v prvním roce podle § 31 odst. 2 až 6 ZDP jsou dvě:

- 10 % - nejedná se o vyloučený druh majetku: čluny, přístroje pro domácnost, letadla, motocykly nebo osobní vozy (mimo vozidel taxislužby, autoškol, sanitek a pohřebních vozů),
- 15 % - jde o čističku odpadních vod nebo o zařízení pro zpracování druhotných surovin,
- 20 % - jde o stroj pro zemědělství a lesnictví a poplatník se zabývá převážně zemědělskou a lesní výrobou, tj. příjmy z této činnosti u něj ve zdaňovacím období přesáhly 50 %.

Koeficienty pro zvýšené roční odpisové sazby uvádí Tab. 3.3.

Tab. 3.3 Zvýšené roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování

§ 31 ZDP		ROS		
Zvýšení odpisu v 1. roce o	Odpisová skupina	ROS ₁	ROS ₂	ROS ₃
		První rok	Další roky	Zvýšená vstupní cena
10 %	1	30	35	33,3
	2	21	19,75	20
	3	15,4	9,4	10
15 %	1	35	32,5	33,3
	2	26	18,5	20
	3	19	9	10
20 %	1	40	30	33,3
	2	31	17,25	20
	3	24,4	8,4	10

Zdroj: zpracováno dle Brychty (2015) a Kolektivu autorů (2015, s. 344)

3.5 Odpisy zrychlené

Jestliže se poplatník rozhodne pro zrychlené odpisování, jsou v § 32 ZDP přesně stanoveny koeficienty. U zrychleného odpisování není možnost využít nižšího koeficientu. Stejně jako u rovnoměrného odpisování se může doba odpisování prodloužit, a to z důvodu technického zhodnocení. U zrychleného odpisování se rychleji přenese vstupní cena majetku do daňových výdajů, avšak do doby úplného odepsání uplyne stejná doba, jako by tomu bylo u odpisování rovnoměrného.

Zrychlené odpisy vychází v prvním roce ze vstupní ceny a v letech následujících ze zůstatkové ceny odpisovaného majetku a jejich podoba je uvedena ve vztazích (3.4) – (3.7).

$$1. rok = \frac{\text{vstupní cena}}{K_1} \quad (3.4)$$

$$\text{Druhý a další roky} = \frac{2. \text{ zůstatková cena}}{K_2 - \text{kolik let je již odpisováno}} \quad (3.5)$$

$$\text{Zvýšená zůstatková cena} = \frac{2. \text{ zůstatková cena}}{K_3} \quad (3.6)$$

$$ZZC \text{ v dalších letech} = \frac{2. \text{ zůstatková cena}}{K_3 - \text{kolik let již bylo odepisováno ze ZZC}} \quad (3.7)$$

kde K_1 je koeficient pro první rok, K_2 je koeficient pro roky následující a ZZC je zvýšená zůstatková cena. Koeficienty pro konkrétní odpisové skupiny uvádí Tab. 3.4.

Tab. 3.4 Koeficienty pro zrychlené odpisy

§ 32 ZDP	Koeficienty pro zrychlené odpisování (K)		
Odpisová skupina	K_1	K_2	K_3
	První rok	Následující roky	Zvýšená zůstatková cena
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: zpracováno dle Brychty (2015) a Kolektivu autorů (2015, s. 345)

Stejně jako u rovnoměrného odpisování je i u zrychleného odpisování možnost zvýšení zrychleného odpisu v prvním roce odpisování o 10, 15 nebo 20 %. Podmínky jsou nastavené v § 31 odst. 2 až 6 a to zcela identicky jako u rovnoměrných odpisů. I v tomto případě poplatník odepíše pouze 100 % vstupní ceny. O procentuální částku, o kterou si svůj odpis v prvním roce poplatník zvýší, se v následujících letech o poměrnou část sníží. Na rozdíl od rovnoměrného odpisování zákon neuvádí žádné speciální koeficienty. Jestliže má poplatník nárok na zvýšení o 10 %, dosáhne tím zvýšením vstupní ceny o 10 %. Stejně tak postupujeme u zvýšení o 15 a 20 %.

3.6 Technické zhodnocení hmotného majetku

Výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmu dle § 25 odst. 1 písm. p) ZDP ve formě technického zhodnocení nelze uznat jako daňové. Mezi daňové výdaje se dostává až zprostředkovaně ve formě odpisů. Technické zhodnocení je definováno pro daňové účely v § 33 ZDP. Technickým zhodnocením se rozumí nástavby, přestavby, stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace, za předpokladu, že ve zdaňovacím období překročila hodnotu

40 000 korun. Takové technické zhodnocení považujeme za „velké technické zhodnocení“. Existuje i „malé technické zhodnocení“, které nepřesahuje 40 000 korun, avšak poplatník se rozhodne dle § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP, že se nebude jednat o jednorázový daňový výdaj

3.7 Odpis technického zhodnocení

Pro odpisování technického zhodnocení využívá odpisovatel zvýšenou vstupní cenu, popř. zvýšenou zůstatkovou cenu a to jak u rovnoměrného odpisování (dle § 31 ZDP), tak i u zrychlené odpisování (dle § 32 ZDP). Odpisování je zahájeno bezprostředně po technickém užívání, popř. po jeho uvedení do užívání. Po technické zhodnocení je potřeba využít u rovnoměrného odpisování třetí roční odpisové sazby a u zrychleného odpisování třetího koeficientu, který jsou uvedeny ve výše zmíněných tabulkách.

Technické zhodnocení se dá provést na jednom druhu majetku i vícekrát. Po každém technickém zhodnocení využíváme třetího koeficientu uvedeného ve výše zmíněných tabulkách.

Po prvním technickém zhodnocení u rovnoměrného odpisování se zvýší vstupní cena a odpisy se provádějí ze zvýšené vstupní ceny. Při dalším technickém zhodnocení se již zvyšuje pouze zvýšená vstupní cena. Podle ZDP nelze tyto dva pojmy zaměnit, jelikož se jedná o rozdílné daňové kategorie. Oproti tomu u zrychleného odpisování se při technickém zhodnocení zvýší vstupní cena na zvýšenou vstupní cenu. Při dalším technickém zhodnocení musíme postupovat, jakoby na majetku nebylo žádné technické zhodnocení vyhotoveno. Tím se znevýhodňuje význam zrychleného odpisování u majetku, který je často technicky zhodnocován, jelikož se významně prodlužuje doba odpisování.

3.8 Odpisování nehmotného majetku

Zákon o dani z příjmu vymezuje nehmotný majetek čtyřmi podmínkami a to: věcně, hodnotově (pořizovací cena vyšší než 60 000 korun), nabývacím titulem a použitelností (delší než jeden rok). Nabývací titul dělíme na: úplatné pořízení (koupě nebo směna), vklad, přeměna společnosti, dar, dědictví nebo vlastní výroba.

Jak uvádí Brychta a kolektiv autorů (2015, s. 396) „*odpisování nehmotného majetku prošlo poměrně dramatickým vývojem, který tuto oblast značně komplikuje. Především je třeba odlišovat rok, resp. zdaňovací období zaevidování daného nehmotného majetku do (obchodního) majetku podnikatele.*“

3.8.1 Odpis nehmotného majetku zaevidovaného do 31.12.2000

ZDP vymezoval nehmotný majetek pro účely daní z příjmů. Pro nehmotný majetek zaregistrovaný do 31.12.2000 se i nadále používá ZDP v platném znění do 31.12.2000 a to až do vyřazení majetku. Jak uvádí Brychta a kolektiv autorů (2015, s. 398) „*to především znamená, že poplatník musí dokončit započaté daňové odpisování nehmotného majetku podle ZDP platného k 31.12.2000.*“

3.8.2 Odpis nehmotného majetku zaevidovaného od 1.1.2001 do 31.12.2003

Po 1.1.2001 došlo k radikální změně v odpisování nehmotného majetku. Rozdíl spočívá v tom, že ze ZDP byla úplně vypuštěna samostatná daňová úprava nehmotného majetku. Pro daňové účely se tedy začalo využívat účetní ocenění nehmotného majetku. Dlouhodobý nehmotný majetek se stal čistě účetním pojmem, avšak se značným daňovým důsledkem.

Jak uvádí Brychta a kolektiv autorů (2015, s. 398) „*účetní odpisy nehmotného majetku vymezeného účetními předpisy tak po inkriminované období byly daňově uznatelným nákladem za podmínky, že nehmotný majetek byl pořízen:*

- *úplatně nebo*
- *ve vlastní režii za účelem obchodování s ním, anebo*
- *vkladem, za podmínky, že jej vkladatel (společník, člen družstva) pořídil úplatně a je-li zároveň:*
 - a) tuzemskou právnickou osobou (sídlo v ČR), která jej měla ve svém majetku,*
 - b) tuzemskou fyzickou osobou (bydliště v ČR), která jej měla v obchodím majetku,*
 - c) zahraniční fyzickou nebo právnickou osobou (bydliště nebo sídlo v zahraničí),*
- *přeměnou (tj. sloučením, splynutím, převodem jmění na společníka nebo rozdělením), byl-li tento nehmotný majetek společností (družstvem) zrušenou bez likvidace pořízen úplatně,*
- *zdeděním či*
- *darováním.*“

3.8.3 Odpis nehmotného majetku zaevidovaného od 1.1.2004

Do ZDP se opět zaměřuje i na nehmotný majetek. Je tomu zapříčiněno uvolněním účetních předpisů. Nová daňová úprava, konkrétně § 32a novelizovaného ZDP, se používá u nehmotného majetku zaevidovaného nejdříve v roce 2004. U dříve registrovaného nehmotného

majetku i nadále zůstává daňový režim na základě dřívějších aktuálních znění ZDP, a to až do vyřazení majetku z obchodního majetku podnikatele.

Odpisování nehmotného majetku je vždy pouze rovnoměrné a nelze jej přerušit. Může být dvojí povahy a to:

- a) po dobu sjednání smlouvy, jestliže je sjednaná na dobu určitou,
- b) v ostatních případech na dobu stanovenou dle § 32a ZDP.

Od roku 2005 novela ZDP stanovila doby daňového odpisování nehmotného majetku, jak je uvedeno níže v Tab. 3.5.

Tab. 3.5 Doba odpisování nehmotného majetku

Nehmotný majetek	Doba odpisování
Audiovizuální díla	18 měsíců
Software	36 měsíců
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36 měsíců
Ostatní nehmotný majetek	72 měsíců

Zdroj: vlastní zpracování

Poplatník stanoví odpis nehmotného majetku s přesností na celé měsíce. Jestliže má poplatník právo na užívání nehmotného majetku pouze na dobu určitou, může stanovit odpis s přesností na jednotlivé dny. Při předčasném ukončení odpisování majetku je možno uplatnit pouze odpis připadající pouze na dané období. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Kromě vlastníka může nehmotný majetek odepisovat i poplatník, který disponuje právem na užívání majetku. Výše odpisu se stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. Takto stanovená výše odpisů platí pouze za předpokladu, že smlouva nebude uzavřena na dobu určitou.

Nehmotný majetek, který je získán vkladem nebo přeměnou obchodní korporace, odepisujeme nadále tak, jak započal původní vlastník majetku, za předpokladu, že odpisy mohly být uplatňovány. Jestliže majetek do společnosti vkládá nerezident, je možno uplatnit náklady pouze do výše prokazatelné vkladatelem.

Jak uvádí Brychta a kolektiv autorů (2015, s. 400) „u nehmotného majetku, který se daňově neodpisuje podle ZDP, mohou být i nadále jeho účetní odpisy daňově účinným výdajem (nákladem). K tomu je ale zapotřebí splnit podmínku, že byl poplatníkem pořízen úplatně nebo ve vlastní režii za účelem obchodování s ním, anebo nabyt vkladem, přeměnou, zděděním či darováním.“

Účetní odpis je daňovým výdajem u hmotného majetku, který je vložen, pouze tehdy, jestliže je pořízen u tuzemského člena korporace pořízen úplatně. Avšak v úhrnu lze daňově uznat pouze částku do výše účetní zůstatkové ceny u vkladatele ke dni jeho vkladu. Byl-li vkladatel nerezidentní poplatník, lze uplatnit pouze částku do výše úhrady prokázané vkladatelem.

U nehmotného majetku nabytého přeměnou obchodní korporace můžeme účetní odpisy uplatnit jako daňové pouze do výše účetní zůstatkové ceny evidované u zanikající korporace k rozvahovému dni. Podmínkou je, že bylo možné účetní odpisy uplatňovat i u zanikající obchodní korporace.

ZDP myslí i na případ, kdy účetní jednotka nepovažuje nehmotný majetek za dlouhodobý, ale je daňově odpisován. V takovémto případě nejsou účetní odpisy považovány za daňově účinné. Tato situace nastává, jestliže se účetní jednotka rozhodne změnit výši hodnoty pořizovací ceny pro evidenci dlouhodobého majetku. Účetní jednotka majetek ihned v plné výši zaúčtuje na vrub provozních náklad, avšak z daňového hlediska je potřeba majetek odepisovat. Aby se pořizovací cena takového majetku nepromítla do daňových nákladů dvakrát, k tomu brání ustanovení § 25 odst. 1 písm. zg) ZDP.

3.8.4 Technické zhodnocení nehmotného majetku

Technické zhodnocení u nehmotného majetku je upraveno § 33 ZDP. U nehmotného majetku platí, že pokud ZDP nestanoví jinak, postupuje se u technického zhodnocení nehmotného majetku stejně jako u hmotného tj. dle § 32a ZDP. Jak uvádí Brychta a kolektiv autorů (2015, s. 401) „*technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu nehmotného majetku; přitom za technické zhodnocení se považují výdaje na ukončení rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převýší částku 40 000 korun.*“

Poplatník po technickém zhodnocení odpisuje ze zvýšené vstupní ceny snížené o již provedené odpisy.

3.9 Optimalizace základu daně pomocí daňových odpisů

Snahou daňových poplatníků je minimalizovat daň z příjmů nebo aspoň optimalizovat daňový základ pro výpočet daně z příjmů za pomoci všech možných nástrojů, jako jsou zákonem dané odpočty od základu daně a slevy na dani.

U fyzických osob je několik položek, o které lze základ daně snížit. Tyto položky jsou uvedeny v § 15 zákona o dani z příjmu.

Mezi nejvýznamnější patří odečtení bezúplatného plnění, které musí být poskytnuto subjektům, které dále uvádí § 15 odst. 1. Podmínkou je, že minimální částka musí být alespoň 1 000 Kč nebo 2 % základu daně. Maximální hranice je stanovena na nejvýše 15 % základu daně.

Od základu daně lze odečíst úroky zaplacené během zdaňovacího období z úvěru ze stavebního spoření nebo hypotečního úvěru. Další položkami sloužícími ke snížení základu daně je penzijní pojištění a životní pojištění.

Poplatník snižuje daň o slevu na poplatníka, která činí 24 840 Kč za zdaňovací období. Stejnou částku může poplatník odečíst za manžela/manželku v případě, že jeho příjmy za zdaňovací období nepřesáhnou 68 000 Kč. Další sleva se vztahuje na invaliditu prvního a druhého stupně. Taková sleva činí 2 520 Kč. V případě invalidity třetího stupně je možno si odečíst od daně částku dvojnásobnou, tedy 5 040 Kč. Jestliže je poplatník držitelem průkazu ZTP/P má k dispozici slevu 16 140 Kč. Sleva na studenta připadá poplatníkům do 26 let studujícím vysokou školu a v případě, že studují doktorské studium, se doba prodlužuje do 28 let. Tato sleva čítá 4 020 Kč. O slevě na umístění dítěte pojednává § 35bb. V neposlední řadě může poplatník využít zvýhodnění na dítě. To činí 13 404 Kč na první dítě, 15 804 Kč na druhé dítě a na každé další dítě je částka stanovena na 17 004 Kč.

Právnícké osoby mohou optimalizovat základ daně na základě § 34, který uvádí několik možností

Od základu daně lze odečíst ztrátu vzniklou nebo vyměřenou během předcházejícího daňového období. Takovou ztrátu lze uplatnit kdykoli během následujících 5 let po roku vzniku této ztráty.

Paragraf 34a ustanovuje, že právnická osoba může odečíst od základu daně podporu na výzkum a vývoj. Právnická osoba tedy může odečíst 100 % výdajů vynaložených na projekty výzkumu a vývoje, které během zdaňovacího období nepřevýší výdaje na výzkum a vývoj v rozhodné době. Rozhodnou dobou se rozumí doba, která končí předešlým dnem, než začíná období, avšak za předpokladu, že jsou stejně dlouhé. Obdobím se rozumí zdaňovací období.

Právnická osoba může využít i odpočet 110 % a to v případě, že výdaje na výzkum a vývoj za období převýší výdaje na výzkum a vývoj v rozhodné době.

Dalším z nástrojů u právnických osob na snížení základu daně je odpočet na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání. Odpočet na podporu pořízení majetku na odborné vzdělání činí součet 110 % vstupní ceny nebo 50 % vstupní ceny. 110 % vstupní ceny činí za

předpokladu, že se jedná o majetek, jehož je poplatník prvním vlastníkem, je pořízen za účelem odborného vzdělání a během tří bezprostředně po sobě jdoucích období je alespoň z 50 % využíván právě k odbornému vzdělávání.

Stejně tak je možné uplatnit 110% vstupní ceny majetku v případě, že je předmětem finančního leasingu. Úplata z finančního leasingu musí být výdajem k dosažení, zajištění a udržení příjmu. Další podmínky jsou obdobné jako v předešlém případě.

Padesáti procentní sazbu využije právnická osoba za totožných předpokladů jako při 110 % sazbou s rozdílem, že majetek je pro odborné vzdělávání v rozsahu 30 – 50 % celkové provozní doby.

Právnická osoba může uplatnit odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta. Tyto výdaje v rámci odborného vzdělání činí součin 200 Kč a počtu hodin strávených na pracovišti v rámci praktického vyučování, odborné praxe nebo vzdělávací činnosti v rámci studijního programu na vysoké škole.

K optimalizaci základu daně se dá mimo položky odčitatelné od základu daně využít i slevy na dani. U právnických osob hovoříme prakticky o dvou. Právnická osoba odečítá 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením až na výjimky zaměstnanců s těžším zdravotním postižením. Za zaměstnance s těžším zdravotním postižením odčítá právnická osoba 60 000 Kč. V případě, že zaměstnavatel nezaměstnává zdravotně postiženého zaměstnance během celého roku, počítá se poměrná část této slevy, která se zaokrouhluje na dvě desetinná místa.

Významným nástrojem jak optimalizovat základ daně jsou daňové odpisy. Poplatník má mnoho možností, jak za pomoci daňových odpisů optimalizovat svůj základ daně. Mezi tyto možnosti patří:

- a) přerušení daňového odpisování hmotného majetku,
- b) využití nižších sazeb u rovnoměrného odpisování majetku,
- c) mimořádné odpisy hmotného majetku.

3.9.1 Přerušení daňových odpisů hmotného majetku

Dle § 26 odst. 8 ZDP může poplatník přerušit odpisování majetku jak při rovnoměrném, tak při zrychleném způsobu odpisování, a to na jakoukoli dobu, a to i v případě, že je na majetku provedeno technické zhodnocení. Po znovuzahájení odpisování, poplatník bude odpisovat majetek stejným způsobem, jako tomu bylo před přerušením a doba odpisování se protáhne o dobu přerušení odpisování hmotného majetku.

Přerušit odpisování může poplatník i u jednoho hmotného majetku, zatímco u jiných s odpisováním pokračuje. Po dobu přerušení odpisů, se nebude provádět ani evidenční dopisování v inventární kartě hmotného majetku.

Jestliže poplatník užívá výdaje procentem příjmem, ztrácí možnost přerušení odpisů. To je zapříčiněno tím, že odpisy jsou právě v tomto procentu již zahrnuty.

3.9.2 Využití nižších sazeb u rovnoměrného odpisování majetku

Poplatník může na základě svého rozhodnutí použít v souladu se zněním § 31 odst. 7 ZDP k optimalizaci daňového řešení sazby nižší než jsou maximální sazby určené ZDP § 31. Jinými slovy poplatník může na základě svého rozhodnutí při rovnoměrném odpisování uplatnit odpis v rozmezí od nuly až do výše maxima roční sazby. Jestliže se rozhodne pro tento nástroj, nemůže v následujícím zdaňovacím období překročit výši maximálního odpisu.

Metodu nižších sazeb u rovnoměrných odpisů nemohou využívat všichni poplatníci a to:

- poplatník, který vede odpisy pouze evidenčně, jelikož uplatňuje výdaje procentem z příjmu dle § 26 odst. 8 ZDP,
- poplatník, který používá majetek pouze z části k zajištění zdanitelného příjmu a do výdajů zdanitelných příjmu zahrnuje poměrnou část odpisů dle § 28 odst. 6 ZDP.

3.9.3 Využití mimořádného odpisu hmotného majetku

Zákon č 216/2009 Sb. v ustanovení § 30a zavedl pojem mimořádný odpis do ZDP, pro jehož uplatnění musí poplatník splnit tyto podmínky:

- mimořádný odpis může poplatník uplatnit jen u hmotného majetku zařazeného v odpisových skupinách 1 a 2 podle přílohy č.1 k ZDP,
- musí se jednat o hmotný majetek pořízen v časovém období od 1.1.2009 do 30.6.2010,
- poplatník musí být prvním vlastníkem hmotného majetku,
- mimořádný odpis se stanovuje s přesností na měsíce,
- měsíční odpisy jsou uplatňovány rovnoměrně a nelze jejich uplatnění přerušit,
- mimořádný odpis nemusí poplatník uplatnit,
- pokud se poplatník rozhodne pro uplatnění mimořádných odpisů, má povinnost zahájit odpisování v následujícím měsíci po měsíci, ve kterém poplatník splnil podmínky pro odpisování,

- při zahájení nebo přerušení odpisování během zdaňovacího období, lze uplatnit jen příslušnou část odpisů, která na dané období připadá,
- mimořádné odpisy nelze uplatnit u hmotného majetku odpisovaného podle § 30 odst. 4 a 5 ZDP
- hmotný majetek zařazen v odpisové skupině 1 lze odepsat rovnoměrně bez přerušení do výše 100 % jeho vstupní ceny za 12 měsíců,
- hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 2 lze odepsat rovnoměrně bez přerušení do výše 100 % jeho vstupní ceny za 24 měsíců (za prvních 12 měsíců se mimořádné odpisy uplatní rovnoměrně do výše 60% vstupní ceny hmotného majetku a za dalších bezprostředně 12 následujících měsíců se uplatní odpisy do výše 40% vstupní ceny hmotného majetku).

Jestliže pro optimalizaci daňového základu využíváme mimořádných odpisů, musíme si uvědomit, že mimořádné odpisy jsou uplatňovány měsíčně a rovnoměrně a nelze jejich uplatnění přerušit, avšak nemusí je uplatnit.

3.9.4 Účtování odpisů do nákladů

Většina společností rozlišuje účetní a daňové odpisy. V takovém případě je potřeba o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy upravit základ daně. Daňové odpisy nám stanovují maximální hranici pro přenesení odpisů do nákladů, kterou lze uplatnit. Jinými slovy daňové odpisy určují daňovou uznatelnost odpisů. Při výpočtu daňového základu je potřeba zjistit, jak uvádí Tab. 3.6, rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy.

Tab. 3.6 Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	
Účetní odpisy = daňové odpisy	Daňový základ se neupravuje
Účetní odpisy > daňové odpisy	Daňový základ navýšíme o rozdíl mezi odpisy
Účetní odpisy < daňové odpisy	Daňový základ snížíme o rozdíl mezi odpisy

Zdroj: vlastní zpracování

4 Analýza v konkrétní obchodní společnosti

Praktická část je zaměřena na společnost AVL Moravia s.r.o., která sídlí v Hranicích. AVL Moravia s.r.o. je 100 % vlastněna společností AVL, která sídlí v rakouském Grazu s tradicí více než 70 let. Společnost AVL je největší světovou společností zabývající se vývojem hnacích soustav spalovacích motorů a měřicí a zkušební techniky.

Hlavním cílem společnosti AVL je snižování množství CO₂, produkováný spalovacími motory.

4.1 Informace o AVL Moravia s.r.o.

AVL Moravia s.r.o. byla založena v roce 1996. V rámci AVL Group si udržuje významné postavení. Hlavní náplní je výroba elektromagnetických dynamometrů, válcových zkušeben a dalších testovacích zařízení.

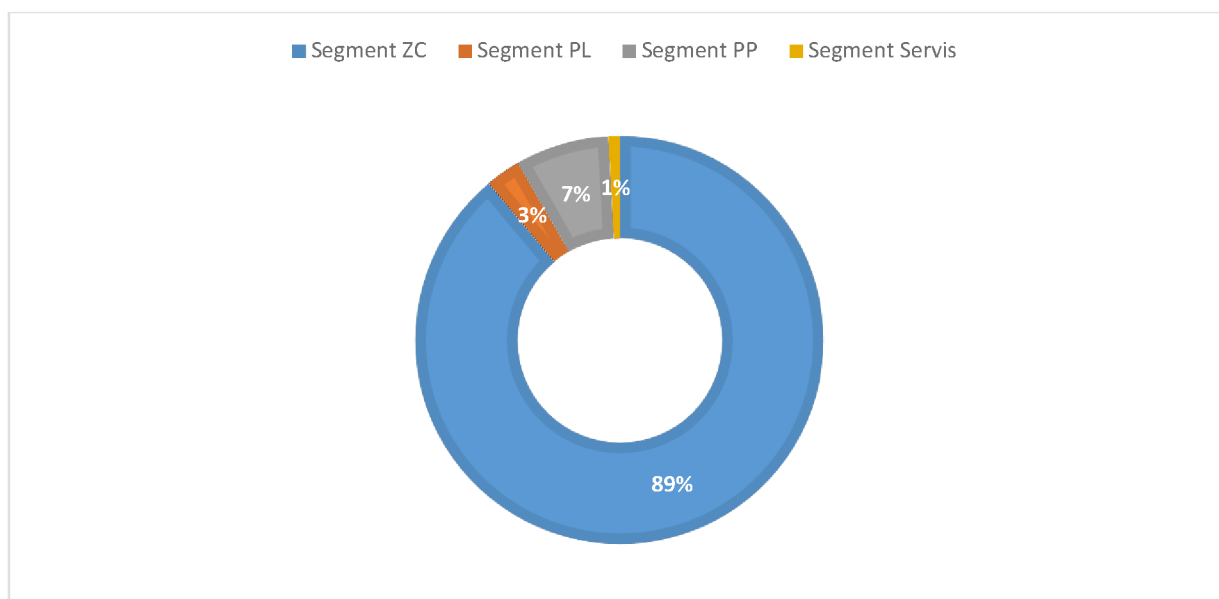
4.1.1 Příjmy AVL Moravia s.r.o.

AVL Moravia s.r.o. dosáhla v roce 2013 příjmů 700 miliónů korun. Největší podíl na tom měl segment ZC zabývající se výrobou válcových zkušeben. Segment ZC vyprodukoval 89 % celkových příjmů.

Celkové výkony AVL Moravia s.r.o. se v roce 2013 pohybovaly okolo 680 miliónů korun. Tento pokles výkonů byl zapříčiněn snížením stavu zásob o zhruba 20 miliónů korun.

Na příjmech společnosti AVL Moravia s.r.o. se dále podílí segmenty PL, PP a Servis. Segment PL se zabývá výrobou elektromagnetický dynamometrů, avšak k 31. prosinci 2014 byla produkce v tomto segmentu ukončena. Segment PP vyrábějící komponenty a vybavení motorových zkušeben dosáhl největšího meziročního růstu tržeb. V roce 2013 dosáhl příjmů okolo 50 miliónů korun oproti 35 miliónům korun v roce předešlém. Poslední segment je Servis, který se stará o servis u zákazníků společnosti AVL Moravia s.r.o., tak i prodej náhradních dílů. Podíly na tržbách jednotlivých segmentů jsou uvedeny v Obr. 4.1.

Obr. 4.1 Podíl tržeb segmentů na celkových tržbách za rok 2014 v procentech



Zdroj: vlastní zpracování

4.1.2 Cíle do budoucna

Společnost AVL Moravia s.r.o. plánuje do budoucna udržení příjmů. V segmentu ZC je prioritou si udržet dominantní postavení na asijském trhu a zvýšit vliv i v západní Evropě, především na Německém a Francouzském trhu.

Jelikož má AVL Moravia s.r.o. postavení v koncernu jako preferovaný dodavatel, nemá důvod se orientovat na vývoj a výzkum nových technologií.

V letech 2012 a 2013 došlo k rozšíření výroby a to vedlo k navýšení zaměstnanců na zhruba 220. Tento stav by ráda obchodní společnost i nadále udržela. Dalším z mnoha cílů AVL Moravia s.r.o. je budovat stabilní a vyrovnaný tým.

Závod i nadále hodlá dbát na ochranu životního prostředí. Zaměřuje se především na nahrazování zdraví škodlivých barev barvami vodou ředitelnými a úpravu povrchů za pomoci pozinkování. Lakování probíhá v lakovacích boxech, které jsou vybaveny čtyřstupňovou filtrací. V lakovnách je často prováděno měření emisí. Tyto testy vykazují dlouhodobě velmi dobré výsledky. Významné postavení v rámci společnosti má i velmi přísná separace odpadů.

4.1.3 Výsledek hospodaření

AVL Moravia s.r.o. dosáhla za rok 2013 zisku 27,53 miliónů, oproti předešlému roku došlo tedy k výraznému růstu, jelikož v roce 2012 účetní jednotka dosáhla zisku pouze 7,6 miliónů korun. Zisk v roce 2013 byl historicky největším.

Obrat za rok 2013 byl historický druhý nejlepší a to mělo za následek výrazné vylepšení výsledku hospodaření. Nejvýznamnější podíl na tomto zlepšení mělo zvýšení efektivity výroby a úspora nákladů.

Společnost má zpracovaný plán rozvoje, který se snaží striktně dodržovat. V rámci tohoto plánu zahájila společnost v roce 2013 přestavbu areálu firmy.

4.2 Účetní postupy

Účetní závěrka je sestavována dle platných předpisů v České republice a je sestavována v historických cenách.

Majetek, který je závodem užíván déle než jeden rok a jeho pořizovací cena převyšuje 60 000 Kč nebo 40 000 Kč je považován za dlouhodobý nehmotný nebo hmotný majetek. Pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je z pravidla vykazováno v pořizovacích cenách, která zahrnuje pořizovací cenu a související náklady s jeho pořízením. Dlouhodobý hmotný majetek pořízený ve vlastní režii je oceněn vlastními náklady.

4.2.1 Odpisy majetku

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek je odpisován metodou rovnoměrných odpisů na základě jeho předpokládané doby životnosti. Společnost uplatňuje roční odpisové sazby, které se liší od sazeb odpočitatelných pro daňové účely.

Odpisový plán je v průběhu používání dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku aktualizován na základě očekávané doby životnosti majetku.

Nehmotný majetek s pořizovací cenou do 7 tisíc je považován za náklady na služby, a proto se účtuje rovnou do nákladů při pořízení. Obdobně se postupuje při pořízení hmotného majetku do 3 tisíc korun. Takový hmotný majetek je taktéž účtován do nákladů při pořízení.

Jestliže zůstatková hodnota aktiva přesahuje jeho odhadovanou zpětně ziskatelnou částku, je jeho zůstatková hodnota snížena na tuto částku prostřednictvím opravné položky. Zpětně ziskatelná částka je stanovena na základě očekávaných budoucích peněžních toků generovaných daným aktivem.

Náklady na opravu a údržbu dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku jsou účtovány přímo do nákladů, zatímco technické zhodnocení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je aktivováno.

4.3 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku

Společnost AVL Moravia s.r.o. za hmotný majetek považuje pozemky, účtované na účet 031 a stavby, účtované na účet 021. Dále se mezi dlouhodobý hmotný majetek řadí samostatné movité věci a soubory movitých věcí (účet 022) se samostatným technickoekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a pořizovací cenou vyšší než 40 000 Kč.

Za dlouhodobý hmotný majetek se považuje i technické zhodnocení a to v případě, že jeho výše přesáhne 40 000 Kč. Za technické zhodnocení se považuje rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku nebo zásahy, které vedou ke změně účelu majetku.

V případě, že majetek má hodnotu nižší než 40 000 Kč, ale vyšší než 3 000 Kč a doba jeho použitelnosti ve společnosti je delší než jeden rok, pak takový majetek je evidován do dlouhodobého drobného hmotného majetku. Ve výjimečných případech se může do dlouhodobého drobného hmotného majetku zařadit i majetek s pořizovací hodnotou, než je 3 000 korun a to v případě, že o jeho evidenci rozhodne účetní jednotka. O veškerém dlouhodobém drobném hmotném majetku se účtuje stejně jako o dlouhodobém hmotném majetku.

Majetek, který byl pořízen na leasing, po uplynutí leasingové smlouvy se vždy eviduje jako majetek dlouhodobý hmotný nebo dlouhodobý drobný hmotný majetek.

4.4 Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku

Za dlouhodobý nehmotný majetek společnost AVL Moravia s.r.o. považuje majetek s pořizovací cenou vyšší než je 60 000 Kč a dobou použitelnosti delší než je jeden rok. Mezi dlouhodobý nehmotný majetek se řadí software (účet 013) a ocenitelná práva (účet 014), které zahrnují především licence a předměty ocenitelných práv.

Dále mezi dlouhodobý nehmotný majetek řadíme technické zhodnocení převyšující hodnotu 40 000 Kč.

Za dlouhodobý drobný nehmotný majetek je považován majetek nehmotné movité povahy s dobou užívání delší než jeden rok a s hodnotou mezi 7 000 Kč a 60 000 Kč. V takovém případě o dlouhodobém drobném nehmotném majetku účtujeme stejně jako o dlouhodobém nehmotném majetku.

4.5 Evidence majetku a nakládání s ním

Společnost AVL Moravia s.r.o. eviduje veškerý dlouhodobý majetek hmotné i nehmotné povahy v rozvaze. Mimo to veškerý jednotlivý majetek je zaznamenán na samostatné

kartě majetku, která je evidována ve firemním softwaru. Každá taková karta poté obsahuje vazbu na příslušné doklady, které informují o datu pořízení, umístění majetku, odpovědné osobě a v neposlední řadě o údajích potřebných k odpisování a zaúčtování majetku.

Ve všech místnostech a kancelářích společnosti, stejně tak ve výrobních prostorech je umístěn soupis majetku vyvěšen na místě tomu určenému. V případě přesunu majetku z místnosti do místnosti, nebo při změně odpovědné osoby za majetek, je povinná předávající osoba tuto skutečnost nahlásit na účtárně firmy, aby mohlo dojít k převedení majetku také ve firemním softwaru. Výjimku tvoří výpočetní technika. Při přesunu výpočetní techniky je povinná předávající osoba informovat IT oddělení, to posléze informuje účtárnu firmy, která přesun zaznamená v softwaru.

Při přesunu majetku je potřeba vyplnit předávací protokol, který obsahuje veškeré informace o daném majetku. Konkrétně jde o název majetku a jeho inventární číslo, datum převedení a označení předávajícího a příjemce majetku včetně vlastnoručních podpisů obou zúčastněných stran. Protokol může být nahrazen i e-mailovou komunikací a to za předpokladu, že je z ní zřejmé, že s převodem majetku obě zúčastněné strany souhlasí.

4.6 Pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Pořízený majetek se eviduje na účet 042 a to až do doby než je uveden do užívání. Na účet 042 tedy je zachycena pořizovací cena majetku včetně nákladů spojených s jeho pořízením.

Majetek je pořizován na základě platného plánu investic, který je zpracován během přípravy finančního plánu společnosti a průběžně aktualizován. V plánu investic má každý majetek přiděleno číslo. Číslo je určeno k jednoznačné identifikaci majetku ve fázích pořízení, účtování a zařazení majetku.

Pro zaúčtování majetku je potřeba přiložit k účetnímu dokladu také vyplněný formulář pro požadavek na nákup investic, který musí být schválený a podepsaný dle platných podpisových vzorů. Jestliže se jedná o investici nad 10 000 korun, která není zahrnuta v investičním plánu, je potřeba přiložit formulář o schválení vedením firmy.

V případě dlouhodobého nehmotného majetku se užívá účet 041, kde se účtuje majetek v pořizovací hodnotě včetně nákladů na jeho pořízení do doby, než se uvede do užívání. Pravidla pro pořízení dlouhodobého nehmotného majetku jsou totožná, jako je tomu u majetku dlouhodobého hmotného.

4.7 Ocenění dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek společnost AVL Moravia s.r.o. ohodnocuje v souladu se zákonem o účetnictví, a to pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou nebo vlastními náklady.

Jestliže je majetek oceněn pořizovací cenou, pak je postupováno v souladu s § 47 vyhlášky. Za předpokladů, že pořízení majetku je financováno úvěrem, tak do pořizovací ceny nejsou zahrnuty úroky.

Pokud je majetek vyprodukován během účetního období ve vlastní režii, pak společnost tento majetek ocení na úrovni vlastních nákladů výroby.

V případě, že majetek bude oceněn reprodukční pořizovací cenou, společnost vydá dodatek, kde bude zachycen způsob zjištění této ceny.

Zvýšení ocenění dlouhodobého majetku se neúčtuje, naopak o snížení ocenění se účtuje. V takovém případě mohou nastat dva případy. V prvním případě se jedná o přechodné snížení ocenění majetku. Pak společnost sníží ocenění za pomoci opravných položek. Trvalé snížení ocenění majetku se zachytí za pomoci účtu opravek, avšak je nutno upravit i odpisový plán společnosti.

4.8 Technické zhodnocení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Technické zhodnocení se eviduje na analytických účtech k účtům skupiny 042 a 041, V případě, že technické zhodnocení za účetní období v úhrnu nepřevýší hodnotu 40 000 korun, zaúčtuje společnost takové technické zhodnocení hmotného majetku na účet 501120 – Ostatní režijní materiál a technické zhodnocení nehmotného majetku na účet 518 – Ostatní služby.

4.9 Zařazení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek se zařadí do užívání v případě, že je způsobilý k užívání, naplní stanovenou funkci a povinnosti stanovené příslušnými právními předpisy pro jeho užívání. Stejně tak se postupuje i při technickém zhodnocení.

Zařazení dlouhodobého majetku je vždy provedeno na základě protokolu o zařazení dlouhodobé majetku do užívání. Tento protokol obsahuje název a číslo inventárního majetku, datum zařazení, vstupní cenu, odpovědnou osobu včetně osobního čísla, nákladové středisko a podpis odpovědné osoby.

4.10 Vyřazení dlouhodobého majetku

Při vyřazení majetku z užívání je vždy potřeba vyhotovit protokol o vyřazení dlouhodobé majetku. Tento protokol musí mimo jiné obsahovat způsob vyřazení. Mezi tyto způsoby se řadí prodej, likvidace, bezúplatný převod neboli darování, vklad do jiné obchodní společnosti nebo družstva, převod ne základě právních předpisů nebo v důsledku škody nebo manka.

Dále protokol uvádí název a inventární číslo vyřazovaného majetku, datum vyřazení. V případě likvidace zapříčiněné škodou se uvádí také jméno osoby odpovědné za škodu a případně dohodu o úhradě škody. Protokol musí být podepsán mimo pracovníka odpovědného za majetek, taky jeho přímým nadřízeným.

Stejně jako u převodu majetku je možno protokol o vyřazení nahradit e-mailovou komunikací, ale to pouze u majetku nevyužitelného nebo opotřebovaného. U e-mailové komunikace musí být zřejmé, že nadřízený pracovník s vyřazením majetku souhlasí. Tato komunikace musí obsahovat všechny patřičné náležitosti, jako jsou obsaženy v protokolu o vyřazení dlouhodobého majetku.

Protokol nebo e-mailová komunikace musí být doručena na účtárnu, kde pověřený pracovník vyřadí majetek z evidence.

Případné náklady, které vzniknou v souvislosti s likvidací majetku, společnost zaúčtuje na vrub nákladům. Výjimku tvoří demolice stavebních objektů nebo jejich částí, které jsou součástí nových stavebních objektů, se zůstatková cena zahrne do pořizovacích nákladů na nový objekt.

Za předpokladů, že je vyřazená pouze část movité věci, tak se pořizovací cena sníží o část pořizovací ceny připadající na vyřazenou část. Oprávky vyřazené části jsou vyjádřeny stejným procentem jako odpisů jako oprávky k movité věci jako celku.

Jestliže při likvidaci dlouhodobé majetku zůstane nějaký použitelný materiál, přijme ho společnost na sklad. Společně s přijetím na sklad je zaúčtováno zvýšení výnosů nebo naopak snížení nákladů. Případně získané náhradní díly nechá společnost ohodnotit reprodukční pořizovací cenou. Některé náhradní díly je potřeba renovovat. Renovaci potom účetní jednotka zachytí jako zvýšení hodnoty nabytých náhradních dílů na skladě. Jestliže společnost renovaci provede ve vlastní režii, účtuje se tato operace jako aktivace.

Z pohledu zákona o daních z příjmů je daňově účinným nákladem zůstatková cena zlikvidovaného hmotného majetku, který lze podle zákona o daních z příjmů odpisovat.

Výnosy vzniklé během likvidace mohou být zbylý materiál (účtujeme na sklad a do výnosů), náhrady na případné manka a škody (pohledávky a výnosy) a nárok u pojišťovny

v důsledku pojistné události (účtujeme na dohadné položky, nebo na pohledávky společně s výnosy).

4.11 Odpisový plán

Všechny dlouhodobý hmotný majetek je účetně odepisován rovnoměrně a po dobu celkové doby životnosti majetku. Společnost využívá odlišné odpisové sazby od sazeb určených v zákoně o dani z příjmu, které jsou daňově uznatelné. Odpisování začíná ihned v měsíci, ve kterém je hmotný majetek zařazen do užívání. Účetní odpisy jsou účtovány měsíčně a jejich hodnota je zaokrouhlována na celé koruny nahoru. Výpočet účetních odpisů ve společnosti AVL Moravia s.r.o. uvádí vztah (4.1).

$$\text{Výpočet měsíční výše odpisů} = \frac{\text{Pořizovací výdaje}}{\frac{\text{předpokládaná doba životnosti}}{12}} \quad (4.1)$$

Daňově se odepisuje majetek rovnoměrně, dle platných předpisů upravující daňové odpisy. Daňové odpisy se počítají za rok a je možno je přerušit.

Veškerý dlouhodobý nehmotný majetek bude odepisován po celou dobu jeho životnosti rovnoměrně. Odpisy se stanovují jako u hmotného majetku s přesností na celé měsíce a zaokrouhlují se na celé koruny nahoru. Odpisování se zahajuje první měsíc bezprostředně po zařazení majetku do užívání.

Odpisový plán účetních odpisů se průběžně mění na základě změn v průběhu používání majetku. Není však možno opakovat výši vykázaných odpisů a opravek v předchozích účetních obdobích.

Daňové odpisy se stanovují dle počtu měsíců odpisování počínaje měsícem zařazení do odpisování. Na rozdíl od daňových odpisů hmotného majetku nelze odpisy nehmotného majetku přerušit.

Doba účetního odpisování a daňového odpisování určitých typů majetku je uvedena v Tab. 4.1.

Tab. 4.1 Seznam doby odpisování

Účet	Typ majetku	Druh majetku	Doba úč. Odpisu	Odpisová skupina	Doba daň. Odpisu
013100	DNM	SW velký	48 měsíců		36 měsíců
013100	DNM	SAP + Penta	60 měsíců		36 měsíců
013200	DNM drobný	SW drobný	4 roky		4 roky
021100	DM	Budovy	25 let	5	30 let
022100	DM	Auta	5 let	2	5 let
022100	DM	Stroje	8 let	2	5 let
022100	DM	Jeřáby, konstrukce	15 let	3	10 let
022100	DM	Vedení potrubí	20 let	4	20 let
022200	DM	PC	4 roky	1	3 roky
022200	DM	Nábytek	4 roky	2	5 let
022300	DM drobný	PC + nábytek	4 roky		4 roky
022400	DM drobný	Ostatní drobný	2 roky		2 roky
022500	DM	Modely velké	3 roky		3 roky
022300	DM drobný	Výp. Technika po uk. Leasingu	12 měsíců		12 měsíců
022600	DM drobný	Modely drobné	2 roky		2 roky

Zdroj: vlastní zpracování

Veškerému majetku může být přiřazen individuální odpisový klíč v důsledku posouzené doby životnosti.

4.12 Inventarizace majetku

Inventarizace dlouhodobého majetku probíhá jednou ročně, a to k poslednímu dni v kalendářním roce. V rámci inventarizace se porovnává nejen stav majetku vykazovaný v účetnictví, ale i výše ocenění dlouhodobého majetku.

4.12.1 Stav majetku a jeho krytí během let 2012 – 2014

Tab. 4.2 – Tab. 4.7 zachycují skutečný stav majetku v brutto i netto hodnotách k rozváznému dni. Tabulky obsahují taktéž položku korekce, která nám udává výši odpisů

v daném roce. Poslední sloupec v tabulkách zaznamenává stav majetku v netto hodnotách předešlého roku k rozváznému dni.

Tab. 4.2 Rozvaha – Aktiva ke dni 31.12.2012 v tisících Kč

Aktiva	K 31.12.2012			K 31.12.2011
	Brutto	Korekce	Netto	Netto
AKTIVA CELKEM	469 648	127 758	341 890	342 953
Dlouhodobý majetek	213 725	120 980	92 745	90 724
Oběžná aktiva	254 679	6 778	247 901	248 778

Zdroj: vlastní zpracování

V Tab. 4.2 je zachycena majetková situace v AVL Moravia s.r.o. za rok 2012. Celková hodnota aktiv za rok 2012 činila v netto hodnotách 341 890 000 Kč, došlo tedy k nepatrné změně oproti roku předešlému, kdy aktiva dosáhly hodnoty 342 953 000 Kč. Hodnota aktiv se od roku 2011 téměř nezměnila. Například hodnota dlouhodobé majetku vzrostla o pouhé 2 000 000 Kč, přičemž hodnota korekcí dlouhodobého majetku se pohybuje okolo 120 980 000 Kč z celkových 127 758 000 Kč. Nejvýznamnějších změn v rámci dlouhodobého majetku zaznamenal software, jehož netto hodnota vzrostla oproti roku 2011 o 2 600 000 Kč.

Netto hodnota oběžných aktiv v AVL Moravia s.r.o. se za rok 2012, oproti roku 2011 téměř nezměnila. Významnou změnu však prodělala nedokončená výroba a polotovary, která poklesla o významných 40 000 000 Kč. Naopak významný nárůst zaznamenaly pohledávky z obchodních vztahů. Změna pohledávek z obchodních vztahů čítala zhruba 28 000 000 Kč. Ostatní položky se změnilly pouze nepatrně.

Tab. 4.3 Rozvaha – Pasiva ke dni 31.12.2012 v tisících

Pasiva	31.12.2012	31.12.2011
PASIVA CELKEM	341 890	342 953
Vlastní kapitál	22 004	14 406
Cizí zdroje	319 634	328 377

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.3 zachycuje stav zdrojů krytí a jejich změny oproti roku 2011. V roce 2012 dosáhlo AVL Moravia s.r.o. oproti roku 2011 zisku. Ten činil 7 598 000 Kč, oproti ztrátě téměř

30 000 000 Kč, která byla zachycena v předešlém roce. Tato ztráta měla významný vliv na položku hospodářský výsledek minulých let, který narostl ze zhruba 116 000 000 Kč na něco kolem 146 000 000 Kč. Změny ve výsledku hospodaření v roce 2012 oproti roku předešlému měly za důsledek vzrůst podíl vlastního kapitálu ze zhruba 14 000 000 Kč na částku okolo 22 000 000 Kč.

V případě cizích zdrojů krytí nezaznamenala analyzovaná účetní jednotka významné změny oproti roku předešlému. V roce 2012 tedy disponovala cizím kapitálem v hodnotě 319 634 000 Kč oproti 328 377 000 Kč v roce předešlém. Nejvýznamnějšími položkami zůstaly i nadále krátkodobé přijaté zálohy, závazky ke společníkům a závazky z obchodních vztahů. Tyto tři položky činily v roce 2012 něco málo kolem 270 000 000 Kč.

Tab. 4.4 Rozvaha – Aktiva ke dni 31.12.2013 v tisících Kč

Aktiva	K 31.12.2013			K 31.12.2012
	Brutto	Korekce	Netto	Netto
AKTIVA CELKEM	420 830	127 561	293 269	341 890
Dlouhodobý majetek	222 324	117 006	105 318	92 745
Oběžná aktiva	197 602	10 555	187 047	247 901

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.4 zachycuje stav majetku za rok 2013 a jeho změny oproti roku 2012. Celkové množství aktiv v netto hodnotách oproti roku předešlému poklesl. Pokles aktiv činil zhruba 50 000 000 Kč, a to z 341 890 000 Kč na 293 269 000 Kč. Celková korekce za rok 2013 dosáhla 127 561 000 Kč.

V položce dlouhodobý majetek došlo k mírnému nárůstu netto hodnot z 92 745 000 Kč na 105 318 000 Kč. Tento nárůst byl zapříčiněn především nárůstem netto hodnot staveb a nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku. Korekce dlouhodobého majetku činily 117 006 000 Kč.

V položce oběžná aktiva došlo k výraznému poklesu netto hodnot, a to z hodnoty 247 901 000 Kč na 187 047 000 Kč. Tento výrazný pokles zapříčinil fakt, že se výrazně snížily zásoby materiálu na skladě. Zásoby materiálu se snížily na 25 735 000 Kč, oproti konci roku 2012, kdy jejich hodnota byla 42 250 000 Kč. Další významný pokles nastal v položce nedokončená výroba a polotovary. Tato položka zaznamenala pokles z 75 041 000 Kč za rok 2012 na 51 144 000 Kč k rozváznému dni 31.12.2013. Poslední významná změna byla zachycena ve stavu pohledávek z obchodních vztahů. K rozvahovému dni byl zachycen stav

pohledávek z obchodních vztahů ve výši 87 107 000 Kč, zatímco v roce předešlém tato hodnota dosahovala hodnoty vyšší a to 103 342 000 Kč.

Tab. 4.5 Rozvaha – Pasiva ke dni 31.12.2013 v tisících

Pasiva	31.12.2013	31.12.2012
PASIVA CELKEM	293 269	341 890
Vlastní kapitál	49 533	22 004
Cizí zdroje	243 709	319 634

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.5 zachycuje zdroje krytí za rok 2013 a taktéž změny oproti roku předešlému. Pasiva dosáhly významného poklesu. Na jedné straně sice došlo k více než 100 % nárůstu vlastního kapitálu, avšak na druhé straně převažuje výrazný pokles cizích zdrojů. Celkové pasiva činily za rok hodnoty 293 269 000 Kč. Vlastní kapitál vzrostl z 22 004 000 Kč na 49 533 000 Kč. Tohle navýšení základního kapitálu je zapříčiněno především dosažením historicky druhý nejvyššího zisku v historii firmy AVL Moravia s.r.o., tento zisk činil 27 529 000 Kč.

Jak už bylo řečeno, k výraznému poklesu však došlo v cizích zdrojích, které oproti roku 2012, kdy dosáhly 319 634 000 Kč, zaznamenaly hodnotu 243 709 000 Kč. Nejvýznamnější podíl na tomto poklesu měla položka krátkodobé přijaté zálohy, která k datu 31.12.2013 dosáhla hodnoty 55 673 000 Kč, což bylo výrazně méně než tomu bylo v roce předešlém. V roce 2012 položka krátkodobé přijaté zálohy činila 129 220 000 Kč a tvořila zhruba jednu třetinu celkových cizích zdrojů. V roce 2013 tedy byla nejvýznamnější položkou v cizích zdrojích hodnota 90 728 000 Kč, kterou AVL Moravia s.r.o. dlužila ve formě závazků ke společníkům.

Tab. 4.6 Rozvaha – Aktiva ke dni 31.12.2014

Aktiva	K 31.12.2014			K 31.12.2013
	Brutto	Korekce	Netto	Netto
AKTIVA CELKEM	500 037	129 194	370 843	293 269
Dlouhodobý majetek	238 196	119 945	118 251	105 318
Oběžná aktiva	260 896	9 249	251 647	187 047

Zdroj: vlastní zpracování

V Tab. 4.6 je možno vidět stav majetku k 31.12.2014. Celková aktiva zaznamenaly meziroční nárůst z 293 269 000 Kč na 370 843 000 Kč. Korekce v roce 2014 dosáhli na hodnotu 129 194 000 Kč.

Co se týče dlouhodobého majetku tak jeho hodnota se příliš od předchozího roku nezměnila. V roce 2014 byla hodnota dlouhodobých aktiv k rozváznému dni 118 251 000 Kč, přičemž nejvýznamnější postavení měly stavby jako i v předešlých rocích. Stavby zaujímají zhruba dvě třetiny celkových dlouhodobých aktiv.

Nárůstu dosáhla i oběžná aktiva, oproti roku předešlému. Nárůst oběžných aktiv byl výraznější než nárůst dlouhodobého majetku. Oběžný majetek vzrostl z 187 047 000 Kč na 251 647 000 Kč. Takto významný nárůst zapříčinil především nárůst položek nedokončená výroba a polotovary z 51 144 000 Kč na 108 735 000 Kč a díky odložené daňové pohledávce v hodnotě 8 393 000 Kč.

Tab. 4.7 Rozvaha – Pasiva ke dni 31.12.2014 v tisících Kč

Pasiva	31.12.2014	31.12.2013
PASIVA CELKEM	370 843	293 269
Vlastní kapitál	84 934	49 533
Cizí zdroje	285 399	243 709

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.7 zachycuje stav zdrojů krytí za rok 2014 a jejich srovnání s rokem předešlým. Všechny hodnoty jsou uvedeny k rozvahovému dni 31.12.2014. Celkové množství pasiv v AVL Moravia s.r.o. dosáhly za rok 2014 hodnoty 370 843 000 Kč. Zaznamenaly tak nárůstu oproti roku předešlému. V roce 2013 byla hodnota pasiv ve výši 293 269 000 Kč.

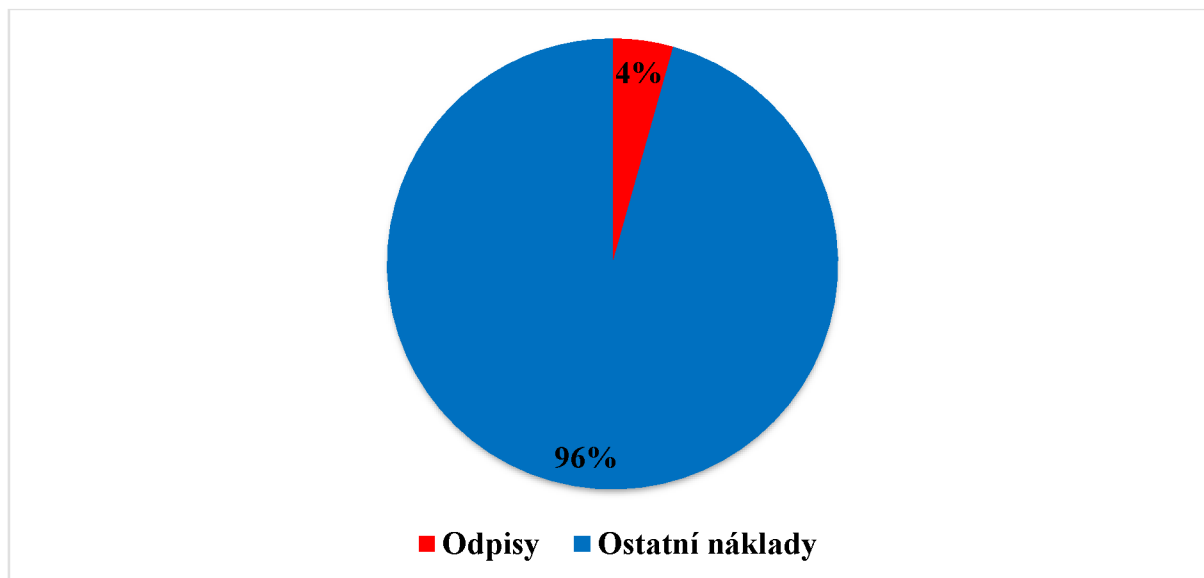
Vlastní kapitál zaznamenal opět téměř 100 % nárůstu oproti roku předešlému. Výrazný podíl na tom měla znovu zlepšená rentabilita. Zvýšení zisku bylo docíleno především snížením nákladů na výrobu.

Vedle vlastního kapitálu dosáhly i cizí zdroje nárůstu v AVL Moravia s.r.o.. Tento nárůst byl zapříčiněn především nárůstem závazků z obchodních vztahů, které začaly zaujímat nejvýznamnější postavení v rámci cizích zdrojů. Zatímco v roce 2013 čítaly závazky z obchodních vztahů 55 591 000 Kč, tak v roce následujícím vystoupaly až na částku 113 505 000 Kč.

4.12.2 Odpisy ve výkazu zisku a ztráty

V roce 2012 dosáhla AVL Moravia s.r.o. zisku 7 598 000 Kč. Účetní odpisy v tomto roce byly 10 414 000 Kč z celkových nákladů, které činily 238 948 000 Kč, což činí pouhé 4 % z celkových nákladů, jak ukazuje Obr. 4.2.

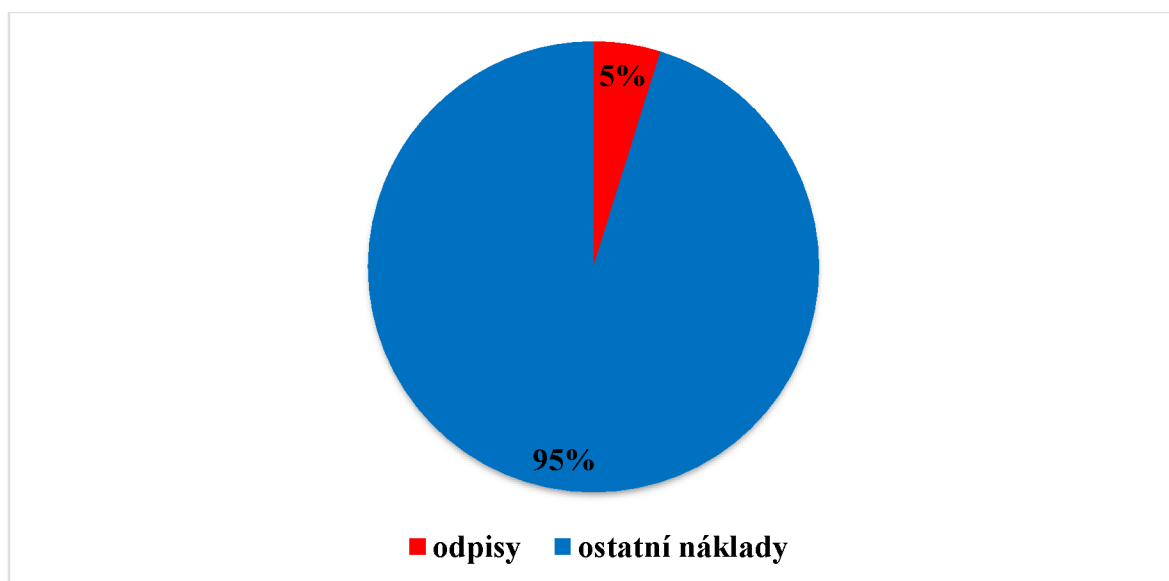
Obr. 4.2 Poměr odpisů v rámci celkových nákladů v roce 2012



Zdroj: vlastní zpracování

V následujícím roce AVL Moravia dosáhlo výrazně vyššího zisku, než tomu bylo v roce 2012. Zisk dosáhl hodnoty 27 529 000 Kč. Nárůstu dosáhla i výše účetních odpisů oproti předchozímu roku. V roce 2013 účetní odpisy byly 12 488 000 Kč. Celkové náklady v roce 2013 zachycené ve výkazu zisku a ztráty činily 259 372 000 Kč. Jak zachycuje Obr. 4.3, tak poměr odpisů na celkové náklady vzrostl na 5 %.

Obr. 4.3 Poměr odpisů v rámci celkových nákladů v roce 2013



Zdroj: vlastní zpracování

V roce 2014 dosáhlo AVL Moravia s.r.o. opět na zvýšení zisku oproti roku předešlému. Výsledek hospodaření před zdaněním byl 31 041 000 Kč. Odpisy v roce 2014 dosáhly na výši 12 747 000 Kč a získaly tak 5 % na celkových nákladech ve výkazu zisku a ztráty, jak zachycuje Obr. 4.4, který ukazuje poměr odpisů na celkových nákladech, které byly 248 962 000 Kč.

Obr. 4.4 Poměr odpisů v rámci celkových nákladů v roce 2014



Zdroj: vlastní zpracování

4.12.3 Srovnání účetních a daňových odpisů v roce 2014 dle odpisových plánů

V roce 2014 AVL Moravia s.r.o., dle odpisového klíče ZLZ1, odpisovala majetek ze vstupní hodnoty 277 801 Kč. Odpisový plán ZLZ1 se využívá k odpisu výpočetní techniky, která byla pořízena na leasing a je nadále odepisovaná po ukončení leasingu. Doba odpisu u majetku odpisovaného dle odpisového plánu ZLZ1 trvá 12 měsíců. Účetní odpisy majetku zařazeného do odpisového plánu ZLZ1 za rok 2014 dosáhly hodnoty 57 491 Kč. Daňové odpisy se v tomto období pro tento odpisový plán rovnaly účetním. To je zapříčiněno, že majetek odepisován dle odpisového plánu ZLZ1, se odepisuje účetně stejně, jak je předepsáno zákonem pro odpisy daňové.

AVL Moravia s.r.o. odepisuje software 48 měsíců a řadí ho do odpisového plánu ZU01. Dále se podle tohoto odpisového plánu odepisuje nábytek a výpočetní technika. V roce 2014 byla vstupní cena majetku zařazeného do odpisového plánu ZU01 24 030 040 Kč. Výše účetních odpisů dosáhla hodnoty 2 344 841 Kč. V porovnání s daňovými odpisy byli účetní odpisy nepatrně nižší. Daňové odpisy za rok 2014 dle odpisového plánu ZU01 byly 2 733 327 Kč.

Situace, že daňové odpisy byly vyšší, než odpisy účetní bylo dosaženo i u majetku, který byl odpisován dle odpisových plánů ZU02, ZU06, ZU08, ZU09 a ZU12. Podle odpisového plánu se odpisuje dlouhodobý nehmotný majetek využíván ve finančním oddělení. Jedná se o programy PSI Penta a SAP a dlouhodobý hmotný majetek zastoupen automobily. Do odpisového plánu ZU06 řadí firma AVL Moravia s.r.o. veškerá vedení a potrubí, které jsou odepisovány po dobu 20 let. Podle odpisového plánu ZU09 se odepisují po dobu 15 let jeřáby a konstrukce potřebné k výrobě.

Opačná situace nastala u majetku zařazeného do odpisových plánů ZU10 a ZU11. Došlo tedy k situaci, že účetní odpisy byly vyšší než odpisy daňové. V odpisovém plánu ZU10, do kterého se řadí ostatní drobný majetek, se odepisuje po dobu dvou let. Daňové odpisy v roce 2014 byly 1 497 688 Kč, zatímco odpisy účetní dosáhly výše 1 512 711 Kč. Budovy AVL Moravia s.r.o. odepisuje dle odpisového plánu ZU11. Doba odpisování trvá 25 let, ačkoli délka daňových odpisů je 30 let. Celková výše účetních odpisů za rok 2014 za budovy byla 4 082 296 Kč. Daňové odpisy budov byly 1 497 688 Kč.

Celková hodnota daňových odpisů za rok 2014 byla 13 313 787 Kč, zatímco výše odpisů účetních byly 12 747 000 Kč. Celkové daňové odpisy za rok 2014 byly tedy vyšší než účetní odpisy. To mělo za důsledek, že daňový základ se za rok 2014 musel snížit o rozdíl mezi odpisy daňovými a účetními.

4.13 Aplikace rozhodovací analýzy na volbu odpisů

Správná volba odpisové politiky může mít významný vliv na daň z příjmů právnických osob. Avšak není vždy jednoduché se rozhodnout pro správnou volbu odpisů. Pro zjednodušení rozhodovacího procesu užíváme vědecké metody, které nám stanoví silné a slabé stránky jednotlivých forem odpisování. Tato volba je důležitá pro optimalizaci daňového základu, ze kterého je posléze vypočtena daňová povinnost. Cílem těchto metod je tedy jinými slovy najít neoptimálnější metodu daňového odepisování dlouhodobého majetku, která zapříčiní optimalizaci daňového základu a následné daňové povinnosti. Práce se zaměřuje na aplikaci metody rozhodovací matice, která by měla podniku AVL Moravia s.r.o. poukázat, že volba jimi zvolených odpisů je správnou volbou.

4.13.1 Charakteristika rozhodovací matice

Při aplikaci rozhodovací matice je důležité nejprve stanovit kritériální matici. V kritériální matici jsou v řádcích stanoveny varianty $V = \{V_1; V_2; \dots; V_i\}$ a ve sloupcích kritéria $K = \{K_1; K_2; \dots; K_j\}$. Po sestavení matice dostaneme matici M , která je určena vztahem (4.2).

$$M = \begin{matrix} & \begin{matrix} V_1 & V_2 & \dots & V_i \end{matrix} \\ \begin{matrix} K_1 \\ K_2 \\ \vdots \\ K_j \end{matrix} & \begin{pmatrix} m_{11} & m_{12} & \dots & m_{1j} \\ m_{21} & m_{22} & \dots & m_{2j} \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ m_{i1} & m_{i2} & \dots & m_{ij} \end{pmatrix} \end{matrix}, \quad (4.2)$$

kde koeficienty m_{ij} stanovují důležitost konkrétní varianty při pozorování určitého jevu, $V_1 - V_i$ jsou varianty a $K_1 - K_j$ kritéria.

4.13.2 Saatyho metoda

V dalším kroku je důležité aplikovat konkrétní metody pro stanovení vah kritérií. Mezi nejvýznamnější a nejpoužívanější patří Fullerův trojúhelník, metoda postupného rozvrhu vah a Saatyho metoda, které je aplikovaná v práci.

Za výhodu Saatyho metody lze považovat, že je možno určit velikost preference jednoho kritéria před druhým a to na stupnici 1 až 9, kterou stanovil sám autor Saaty (1980). V případě, že stupnice není zcela vyhovující podmínkám rozhodování o problému, je možno využít mezistupně, za které se považují hodnota 2, 4, 6 a 8.

Poté se sestaví čtvercová matice S , které je uvedena ve vztahu (4.3). Tato čtvercová matice má jak ve sloupcích, tak v řádcích kritéria $K = \{K_1; K_2; \dots; K_j\}$. Na hlavní diagonále Saatyho matice jsou samé jedničky.

$$S = \begin{matrix} & \begin{matrix} K_1 & K_2 & \dots & K_i \end{matrix} \\ \begin{matrix} K_1 \\ K_2 \\ \vdots \\ K_j \end{matrix} & \begin{pmatrix} s_{11} & s_{12} & \dots & s_{1j} \\ s_{21} & s_{22} & \dots & s_{2j} \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ s_{i1} & s_{i2} & \dots & s_{ij} \end{pmatrix} \end{matrix}, \quad (4.3)$$

kde prvky matice s_{ij} stanovují stupeň důležitosti a $K_1 - K_i$ jsou kritéria.

Na závěr celé metody je potřeba stanovit normovanou váhu i -tého kritéria. Ta se vypočte jako podíl goniometrického průměru i -tého kritéria s goniometrickým průměr všech kritérií. Výpočet normované váhy je stanoven ve vztahu (4.4).

$$V_i = \frac{\sqrt[i]{s_{i1} \cdot s_{i2} \cdot \dots \cdot s_{ij}}}{\sum_{i=1}^i G_i}, \quad (4.4)$$

V úplném závěru aplikace Saatyho matice zjistíme její relevantnost a to pomocí ověření konzistentnosti koeficientem konzistence (4.5) značenou CR . Obecně platí, že pokud je $CR < 0,1$ považujeme matici za konzistentní.

$$CR = \frac{CI}{RI}, \quad (4.5)$$

kde RI je náhodný index. Alonso, Lamana (2006) uvádí velikost RI v případě počtu kritérií od 1-15. Hodnoty vychází z výzkumu, který provedl Saaty se svým týmem spolupracovníků. CI je index konzistence, který vypočítáme za pomoci vztahu (4.6),

$$CI = \frac{\lambda_{max} - N}{N-1}, \quad (4.6)$$

kde λ_{max} je největší vlastní číslo matice, které můžeme stanovit za pomoci vztahu (4.7) a N je počet kritérií použitých v Saatyho matici.

$$\lambda_{max} = \frac{\frac{1}{N} \sum_i^N (S \cdot w)_i}{w_i}, \quad (4.7)$$

kde N je počet kritérií, w je vektor a $S.w$ je i -tý prvek vektoru.

4.13.3 Sestavení rozhodovací matice

Pro rozhodnutí o nejefektivnější odpisovou politiku sestavíme rozhodovací matici. V matici jsou zachyceny tři různé varianty, jak odpisovat dlouhodobý majetek. V úvahu se berou varianty uvedené v Tab. 4.8. Mezi variantami se nachází stávající, že veškerý majetek se odpisuje rovnoměrnými odpisy, dále zohledňujeme variantu odpisů zrychlených a v neposlední řadě odpisy dle zvyklostí IFRS.

Tab. 4.8 Varianty rozhodovací matice

V_1 – varianta 1	Rovnoměrné odpisy
V_2 – varianta 2	Rychlené odpisy
V_3 – varianta 3	Odpisy dle IFRS

Zdroj: vlastní zpracování

Ve sloupcích rozhodovací matice máme kritéria $K_1 - K_i$. Mezi kritéria rozhodnutí se řadí základ daně (K_1), náklady (K_2) a věrohodnost odpisů (K_3). Za věrohodnost odpisů je považováno srovnání s reálným opotřebením dlouhodobého majetku. Náklady sledujeme z pohledu daňové uznatelnosti. Daňový základ chceme, aby byl co nejvíce optimalizován a daň z příjmů tím pádem minimalizována.

Tab. 4.9 je znázorněním kritériální matice. Koeficienty m_{ij} nabývají hodnot od 1 -5 a jsou stanoveny na základě posouzení AVL Moravia.

Tab. 4.9 Kritériální matice

	K_1	K_2	K_3
V_1	3	2	5
V_2	4	5	1
V_3	4	2	4

Zdroj: vlastní zpracování

Koeficienty v Tab. 4.9 nám určují bodové hodnocení varianty při zohlednění i -tého kritéria, a to následujícím způsobem. Čím vyšší hodnota, tím přináší realizace j -té varianty vyšší

efekt (z pohledu AVL Moravia s.r.o.). Jinými slovy se dá říct, že koeficient 5 vyjadřuje nejvyšší hodnotu, zatímco koeficient 1 hodnotu nejnižší.

4.13.4 Sestavení Saatyho matice

Pomocí Saatyho matice určíme váhu kritérií. Jelikož máme pouze tři kritéria, byly použity pouze hlavní stupně a to tedy 1,3,5,7 a 9. Tab. 4.10 uvádí vysvětlení hodnoty stupně a jeho důležitost v procesu rozhodování.

Tab. 4.10 Stupně rozhodování v Saatyho matici

Stupeň 1	Kritéria jsou stejně významná
Stupeň 3	První kritérium je nepatrně významnější než druhé
Stupeň 5	První kritérium je dosti významnější než druhé
Stupeň 7	První kritérium je prokazatelně významnější než druhé
Stupeň 9	První kritérium je absolutně významnější než kritérium druhé

Zdroj: Fotr, Švecová (2010, s. 172)

Obchodní společnost AVL Moravia volila stupně dle významnosti pro kritéria dle praxe. Výsledná matice S je zaznamenána v Tab. 4.11.

Tab. 4.11 Váhy kritérií

	K_1	K_2	K_3
K_1	1	7	5
K_2	1/7	1	1/3
K_3	1/5	3	1

Zdroj: vlastní zpracování

Abychom byli schopni zjistit, která z variant je pro AVL Moravia s.r.o. nejvhodnější, je potřeba roznásobit kritériální matici normovanou vahou jednotlivých kritérií. Normovanou váhu vypočítáme dle vztahu (4.4). Normovanou váhu pro jednotlivá kritéria zachycuje Tab. 4.12. Čísla v tabulce jsou zaokrouhlená na čtyři desetinná místa.

Tab. 4.12 Výpočet normované váhy kritérií

	K_1	K_2	K_3	$G_i = \sqrt[3]{\sum_{i=1}^I K}$	V_i
K_1	1	7	5	3,2711	0,753
K_2	1/7	1	1/3	0,3625	0,081
K_3	1/5	3	1	0,8434	0,1884
				4,477	

Zdroj: vlastní zpracování

Pro rozhodnutí o správné volbě odpisování hmotného majetku je důležité roznásobit koeficienty v kritériální matici s normovanými váhami, abychom zjistili nejvhodnější variantu pro AVL Moravia. Proto roznásobíme matici S , uvedenou v Tab. 4.11, s normovanou váhou V_i , uvedeného ve vztahu (4.4). Výsledkem je matice B , která je uvedená v Tab. 4.13.

Tab. 4.13 Matice B

	K_1	K_2	K_3	$\sum_{k=1}^K V_i \cdot K_i$
V_1	2,259	0,162	0,942	3,363
V_2	3,012	0,405	0,1884	3,6054
V_3	3,012	0,162	0,7536	3,9276

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.13, která zachycuje matici B , zachycuje důležitost jednotlivých kritérií u stanovených variant a výslednou důležitost pro jednotlivé varianty.

Nyní provedeme výpočet CR podle vztahu (4.5). Abychom byli schopni tento výpočet provést, musíme nejdříve zjistit velikost indexu konzistence CI , který zjistíme díky vztahu (4.6). Avšak abychom dosáhli indexu ziskovosti, potřebujeme dopočítat velikost λ a to podle vztahu (4.7). Všechny tyto výpočty jsou uvedeny v Tab. 4.14. Poslední ukazatel, který pro výpočet CR potřebujeme RI neboli náhodný index. Jak uvádí Alonso, Lamana (2006), tak v případě, že kritériální matice obsahuje tři kritéria, tak náhodný index $RI = 0,58$.

Tab. 4.14 Test konzistence

λ	CI	RI	CR
3,004	0,002	0,58	0,0034
3,1037	0,0519	0,58	0,0895
3,0891	0,0446	0,58	0,0769

Zdroj: vlastní zpracování

V rámci aplikace Saatyho matice pro rozhodování o nejvhodnější variantě v našem případě o nejvhodnější variantě odpisování majetku u účetní jednotky AVL Moravia, jsme dospěli k výsledku, že nejvhodnější variantou je třetí varianta. Třetí variantou jsou odpisy dle IFRS.

Jelikož i koeficient konzistentnosti CR vyšel menší než 0,1, což je podmínka pro to, aby metoda byla považována za konzistentní, můžeme považovat výsledky Saatyho matice za relevantní.

Odpisy dle IFRS u žádného kritéria nebyly dominantní, přesto v kombinaci všech tří kritérií jsme dosáhli nejpříjemnějšího výsledku. Avšak rozdíly mezi jednotlivými variantami byly pouze v řádech několika desetin, tak je možno uplatnit, kteroukoli metodu. Rozhodujícím faktorem tedy budou preference samotné účetní jednotky AVL Moravia s.r.o..

5 Závěr

Cílem práce bylo charakterizovat význam účetních a daňových odpisů dlouhodobého majetku v konkrétní účetní jednotce. K dosažení těchto cílů byly využity metody analýzy, syntézy, komparace a metody vícekriteriálního rozhodování.

Druhá kapitola analyzovala vybrané teoretické aspekty účetních odpisů. Byly definovány právní předpisy, kterými se účetní odpisy řídí. V právních předpisech je zaneseno, kdo může majetek účetně odepisovat a za jakých podmínek. Vysvětleny byly i různé metody, jak účetní odpisy vypočítat.

Dříve než účetní jednotka zahájí odpisování, je potřeba u majetku určit metodu účetního odpisování. V rámci účetních odpisů, není možno odpisy přerušit. To je zapříčiněno faktem, že majetek ačkoli není využíván, tak stále zastarává a to minimálně z důvodu času.

Třetí kapitola byla věnována daňovým odpisům a vlivu odpisů na daňový základ. Nejvýznamnější rozdíl od účetních odpisů je v tom, že právní předpisy oklešťují, jak zařazení majetku, tak sazby pro rovnoměrné odpisy a koeficienty pro zrychlené odpisy. Zatímco hranice pro dlouhodobý hmotný majetek z daňového hlediska je 40 000 Kč, tak z hlediska účetního si ho každá účetní jednotka stanovuje sama, to však neznamená, že nemůže i z účetního hlediska být hranice stanovená na 40 000 Kč.

Stejně tak právní předpisy upravují hranici pro zařazení majetku do dlouhodobého nehmotného majetku z hlediska daňových účelů. Tato hranice je stanovena na 60 000 Kč. Zatímco z hlediska účetnictví si hranici pro klasifikaci majetku jako dlouhodobého stanoví sama účetní jednotka.

Závěr kapitoly se zabýval optimalizací základu daně. Účetní jednotka má několik možností, jak základ daně optimalizovat. Zmíněno bylo přerušení daňových odpisů. Na rozdíl od účetních odpisů je možnost přerušit daňové odpisování.

Jedním z důležitých kroků při výpočtu daňové povinnosti účetní jednotky je úprava daňového základu o rozdíl v hodnotách účetních a daňových odpisů. V praxi mohou nastat tři případy. Za předpokladu, že účetní jednotka nerozlišuje daňové a účetní odpisy. V tomto případě se základ daně nijak neupraví. V případě, že účetní odpisy jsou vyšší, než jsou odpisy daňové, je potřeba o příslušný rozdíl mezi odpisy daňový základ navýšit. Poslední situace nastává za předpokladu, že účetní odpisy jsou nižší, než je výše odpisů daňových. V takovémto případě je možno o příslušný rozdíl mezi odpisy daňovými a účetními základ daně snížit.

Čtvrtá kapitola se zabývala praktickou analýzou v obchodní společnosti AVL Moravia s.r.o. Analyzovány byly vybrané postupy výpočtu odpisů a odpisové plány. V závěru došlo k

aplikování vícekritériálního rozhodování k řešení rozhodovací situace, zda je pro účetní jednotku výhodné nerozlišovat účetní a daňový odpis nebo zda má odpisovat v souladu s postupy IFRS. Při rozhodování bylo zohledněno několik kritérií, jejíž váha byla odlišná.

Výsledkem vícekritériálního rozhodování je, že nejvhodnější metodou odpisování jsou odpisy dle IFRS. Avšak rozdíly mezi jednotlivými posuzovanými variantami byly minimální. Proto lze říct, že všechny varianty jsou možné a záleží ve velkém míře na preferencích samotné účetní jednotky.

Odpisy dle IFRS se zdají jako velmi vhodné i z jiného pohledu. Jestliže by účetní jednotka AVL Moravia s.r.o. využívala pravidel odpisování dle IFRS, umožnilo by to lepší srovnání s ostatními účetními jednotkami v rámci koncernu AVL.

Seznam použité literatury

KNIHY

- [1]. HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9
- [2]. HNÁTEK, Miloslav. *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným*. Praha: Grada, 2015. 168 s. ISBN 978-80-905899-0-2.
- [3]. JABLONSKÝ, Josef. *Operační výzkum: Kvantitativní modely pro ekonomické rozhodování*. 3. vyd. Praha: Professional Publishing, 2007. 323 s. ISBN 978-80-86946-44-3
- [4]. KOLEKTIV AUTORŮ. *Daň z příjmů 2015*. 12. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 600 s. ISBN 978-80-7478-737-9.
- [5]. KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 224 s. ISBN 978-80-248-3141-1.
- [6]. PELC, Vladimír a Petr PELECH. *Daně z příjmů s komentářem 2015* 15. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 1056 s. ISBN 978-80-7263-943-4.
- [7]. PELC, Vladimír. *Daňové odpisy: strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů*. Praha: C.H.Beck, 2011. 204 s. ISBN 978-80-7400-387-5
- [8]. PILÁTOVÁ, Jana. *Zákon o účetnictví s komentářem: s účinností od 1.1.2016*. Praha: Grada Publishing, 2015. 96 s. ISBN 978-80-247-5804-6.
- [9]. PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2015*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 695 s. ISBN 978-80-7263-938-0.
- [10]. PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2015*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 344 s. ISBN 978-80-7263-932-8.

[11]. SAATY, L. Thomas. *The Analytic Hierarchy Process: Planning, Priority Setting, Resource Allocation*, Columbus: McGraw-Hill, 1980. ISBN 0-07-054371-2

[12]. SVOBODOVÁ, Jaroslava. *Účtová osnova, české účetní standardy: pro některé vybrané účetní jednotky: 374 postupů účtování 2016*. Olomouc: ANAG, 2016. 656 s. ISBN 978-80-7554-004-1

ČLÁNKY

[13]. ALONSO, A. José and Materesa LAMANA. Consistency in the Analytic Hierarchy Process: A New Approach. In: *International Journal of Uncertainty, Fuzziness and Knowledge-Based Systems*. 2006, vol. 14, no. 4, pp. 445-459. ISSN 0218-4885

Seznam zkratk

MD Má dáti

ZDP Zákon o dani z příjmu

ZOM Znalecké ocenění majetku

ZZC Zvýšená zůstatková cena

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на ве́доміі, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 6. 5. 2016


Tomáš Kudláček